

ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΔΔΑ» του Έργου «SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174

της Δράσης 16972 ΤΑΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ : ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Π.Δ.
54/2018 & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 975

ΥΠΟΕΡΓΟ : ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΔΔΑ» του Έργου «SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174 της Δράσης 16972 ΤΑΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ : ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Π.Δ. 54/2018 & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέλη Ομάδας

Συντονίστρια: Γεωργία-Ελένη Ντίνου

Συγγραφείς: Παναγιώτης Κανελλέας

Δημήτριος Παλιούρας

Χρήστος Δήμος

Αξιολογητές/τριες: Ελένη Βρέντζου

Δημήτριος Μυλωνάς

Πίνακας Περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1 Εισαγωγή	σελ.15
1.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.15
1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.15
1.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.16
1.2 Ορισμός της λογιστικής	σελ.16
1.3 Κλάδοι της λογιστικής	σελ.17
1.4 Λογιστικό κύκλωμα	σελ.18
1.5 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις	σελ.19
1.6 Διπλογραφική λογιστική και βασική λογιστική ισότητα.....	σελ.21
1.7 Λογιστικά γεγονότα και Ημερολόγιο	σελ.23
1.8 Λογαριασμοί λογιστικής και Γενικό Καθολικό	σελ.25
1.9 Λογιστικά Μητρώα.....	σελ.28
Μελέτη περίπτωσης	σελ.30
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ

2.1 Εισαγωγή	σελ.42
2.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.42
2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.42
2.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.42
2.2 Ορισμός της δεδουλευμένης λογιστικής.....	σελ.43
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.43

2.3 Έννοιες της δαπάνης, κόστους και εξόδου	σελ.47
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.47
2.4 Απαιτήσεις, υποχρεώσεις και προκαταβολές	σελ.50
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.50
2.5 Αποθέματα – Αναλώσεις αποθεμάτων	σελ.52
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.52
2.6 Βασικές έννοιες παγίων περιουσιακών στοιχείων	σελ.53
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.54
2.7 Εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων.....	σελ.55
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.56
2.8 Συνοπτική αναφορά στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης .	σελ.56
2.9 Διαφορές δεδουλευμένης βάσης με τροποποιημένη ταμειακή βάση	σελ.58
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

3.1 Εισαγωγή	σελ.60
3.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.60
3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.60
3.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.60
3.2 Εισαγωγή στο Π.Δ. 54/2018 και πεδίο εφαρμογής του	σελ.61
3.3 Θεωρητική βάση Π.Δ. 54/2018 και διεθνείς εξελίξεις	σελ.61
3.4 Βασικά χαρακτηριστικά λογιστικού πλαισίου	σελ.63
3.5 Λογιστικές Πολιτικές.....	σελ.65
3.6 Βασικά σημεία Λογιστικών Πολιτικών	σελ.66
3.7 Χρηματοοικονομικές Αναφορές Π.Δ. 54/2018	σελ.76
3.8 Κοινό σχέδιο λογαριασμών και ταξινομήσεις	σελ.78
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.79
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.81

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

4.1 Εισαγωγή	σελ.82
4.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.82
4.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.82
4.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.82
4.2 Σκοπός του εννοιολογικού πλαισίου	σελ.83
4.3 Ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα.....	σελ.83
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.85
4.4 Οντότητα Αναφοράς	σελ.87
4.5 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	σελ.88
4.6 Χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	σελ.89
4.7 Λογοδοσία και λήψη αποφάσεων	σελ.90
4.8 Πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών των χρημ/κών αναφορών	σελ.92
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.94
Σύνοψη Κεφαλαίου	σελ.95

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

5.1 Εισαγωγή	σελ.96
5.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.96
5.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.96
5.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.96
5.2 Ταξινόμηση εσόδων.....	σελ.97
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.104
5.3 Ταξινόμηση εξόδων και δαπανών.....	σελ.107
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.116
5.4 Ταξινόμηση παγίων στοιχείων και αποθεμάτων	σελ.120
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.124

5.5 Ταξινόμηση χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	σελ.125
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.128
5.6 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών	σελ.130
Σύνοψη Κεφαλαίου	σελ.131

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ¹

6.1 Εισαγωγή	σελ.132
6.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.132
6.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.132
6.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.133
6.2 Παροχή Πληροφόρησης από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	σελ.133
6.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	σελ.135
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.137
6.4 Αρχές εφαρμογής.....	σελ.138
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.140
6.5 Περιορισμοί στην πληροφορία των χρημ/κών καταστάσεων.....	σελ.141
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.142
6.6 Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	σελ.142
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.144
6.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση	σελ.145
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.146
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.147

¹ Για λόγους εννοιολογικής συνάφειας και ομαλής ροής του εκπαιδευτικού υλικού, οι ενότητες «Εισαγωγή στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του νέου Λογιστικού Πλαισίου» και «Χαρακτηριστικά Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» έχουν συγχωνευθεί και παρουσιάζονται με ενιαίο τρόπο στο Κεφάλαιο 6.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

7.1 Εισαγωγή	σελ.148
7.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.148
7.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.148
7.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.148
7.2 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.....	σελ.149
7.3 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.....	σελ.163
7.4 Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	σελ.171
7.5 Κατάσταση ταμειακών ροών	σελ.175
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.178
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.180

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ – ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

8.1 Εισαγωγή	σελ.181
8.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.181
8.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.181
8.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.181
8.2 Δεσμευμένοι πεμπτοβάθμιοι 90-99	σελ.182
8.3 Κύκλωμα Εσόδων	σελ.183
8.3.1. Φόροι και κοινωνικές εισφορές	σελ.183
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.184
8.3.2 Μεταβιβάσεις Έσοδα.....	σελ.186
8.3.3 Πωλήσεις	σελ.188
8.3.4 Λοιπά έσοδα.....	σελ.191
8.4 Κύκλωμα εξόδων και δαπανών	σελ.192
8.4.1 Παροχές σε εργαζομένους	σελ.192

Μελέτη Περίπτωσης	σελ.193
8.4.2 Κοινωνικές παροχές.....	σελ.195
8.4.3 Μεταβιβάσεις έξοδα και επιδοτήσεις	σελ.199
8.4.4 Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών.....	σελ.200
8.4.5 Λοιπές δαπάνες και έξοδα	σελ.201
8.5 Κύκλωμα ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων.....	σελ.202
8.5.1 Ανάλυση λογαριασμών.....	σελ.202
8.5.2 Συνδεσμολογία λογαριασμών	σελ.205
8.5.3 Ιδιοπαραγωγή παγίων	σελ.206
8.6 Κύκλωμα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και προβλέψεων.....	σελ.207
8.6.1 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	σελ.207
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.211
8.6.2 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	σελ.213
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.215
8.6.3 Προβλέψεις	σελ.218
8.7 Κύκλωμα λοιπών οικονομικών ροών	σελ.220
Μελέτες Περίπτωσης	σελ.222
8.8 Κύκλωμα λογαριασμών καθαρής θέσης.....	σελ.224
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.225

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ²

9.1 Εισαγωγή	σελ.226
9.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας.....	σελ.226
9.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα	σελ.226
9.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.226

² Για λόγους εννοιολογικής συνάφειας και ομαλής ροής του εκπαιδευτικού υλικού, οι ενότητες «Εισαγωγή στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», «Ανάλυση προσαρτήματος» και «Γνωστοποιήσεις προσαρτήματος» έχουν συγχωνευθεί και παρουσιάζονται με ενιαίο τρόπο στο Κεφάλαιο 9.

9.2 Εισαγωγή στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ...	σελ.227
9.3 Ανάλυση προσαρτήματος	σελ.228
9.4 Γνωστοποιήσεις προσαρτήματος	σελ.229
9.4.1 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης Εφαρμογής	σελ.229
9.4.2 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Μισθώσεις.....	σελ.233
9.4.3 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής.....	σελ.236
9.4.4 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τα Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς.....	σελ.237
9.4.5 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη	σελ.238
9.4.6 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τα Ενσώματα Πάγια	σελ.239
9.4.7 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν Χρηματοροές	σελ.242
9.4.8 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές.....	σελ.243
9.4.9 Γνωστοποιήσεις Λογιστική Πολιτικής για τα Άυλα Στοιχεία	σελ.249
9.4.10 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Προβλέψεις και τις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις – Περιουσιακά Στοιχεία	σελ.252
Μελέτη Περίπτωσης	σελ.254
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.257

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΜΕ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΙ IFRS

10.1 Εισαγωγή	σελ.258
10.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας	σελ.258
10.1.2 Προσδοκόμενα αποτελέσματα.....	σελ.258
10.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας	σελ.259
10.2 Αναλυτική Παρουσίαση των Λογιστικών Προτύπων – IPSAS.....	σελ.259

10.3 Ομοιότητες και Διαφορές Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης με Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και IFRS	σελ.294
10.4 Ενδεικτικές διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS	σελ.305
10.5 Παρουσίαση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων – EPSAS	σελ.306
10.6 Εφαρμογή των IPSAS στο Δημόσιο Τομέα.....	σελ.308
10.7 Σκοπός της εφαρμογής των IPSAS.....	σελ.309
10.8 Πεδίο εφαρμογής των IPSAS	σελ.311
10.9 Προκλήσεις και ευκαιρίες κατά την εφαρμογή των IPSAS	σελ.312
Μελέτη περιπτώσεων	σελ.315
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.321

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ

11.1 Εισαγωγή	σελ.323
11.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας	σελ.323
11.1.2 Προσδωκόμενα αποτελέσματα	σελ.323
11.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας	σελ.324
11.2 Ορισμός αριθμοδεικτών και χρήστες αυτών.....	σελ.324
11.3 Ανάλυση Αριθμοδεικτών.....	σελ.327
11.4 Βασικές Κατηγορίες Αριθμοδεικτών.....	σελ.329
11.5 Αριθμοδείκτες Ρευστότητας	σελ.330
11.6 Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας	σελ.336
11.7 Αριθμοδείκτες Αποδοτικότητας	σελ.343
11.8 Αριθμοδείκτες διαρθρώσεως κεφαλαίων και βιωσιμότητας	σελ.346
11.9 Αριθμοδείκτες Επενδύσεων ή Επενδυτικοί Αριθμοδείκτες.....	σελ.350
11.10 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Χρήσης των Αριθμοδεικτών....	σελ.356
Μελέτες περίπτωσης.....	σελ.359
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.375

Βιβλιογραφία	σελ.376
Κατάλογος διαδικτυακών διευθύνσεων	σελ.380

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Πίνακας 1.1 - Κατηγορίες Λογαριασμών	σελ.26
Πίνακας 1.2 - Παράδειγμα ανάλυσης λογαριασμού	σελ.27
Πίνακας 1.3 - Παράδειγμα Ισολογισμού	σελ.32
Πίνακας 1.4 - Παράδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης	σελ.37
Πίνακας 1.5 - Παράδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης	σελ.39
Πίνακας 1.6: Ισολογισμός μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος	σελ.40
Πίνακας 2.1 - Βασικές διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης	σελ.58
Πίνακας 3.1 - Εκδοθείσες Λογιστικές Πολιτικές	σελ.66
Πίνακας 7.1 – Υπόδειγμα Ισολογισμού π.δ. 54/2018	σελ.151
Πίνακας 7.2 – Υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων π.δ. 54/2018	σελ.165
Πίνακας 7.3 – Υπόδειγμα Κατάστασης μεταβολών Καθαρής Θέσης	σελ.173
Πίνακας 7.4 – Υπόδειγμα Κατάστασης Ταμειακών ροών π.δ. 54/2018	σελ.176
Πίνακας 8.1 – Συνδεσμολογία λογαριασμών παγίων	σελ.206
Πίνακας 10.1 - Αντιστοίχιση των ΔΛΠΔΤ/IPSAS με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	σελ.266

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Δ.Α.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Α.Χ.Π.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Δ.Ν.Τ.	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Λ.Π.Γ.Κ.	Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης
Λ.Π.Π.Ε.	Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Κ.Α.	Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
Ο.Τ.Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Α.	Παρούσα Αξία
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Γ.Σ.	Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού
C.O.F.O.G.	Classification of the Functions of Government
E.P.S.A.S.	European Public Sector Accounting Standards
E.S.A.	European System of Accounts
F.T.I.	First Time Implementation
G.F.S.	Government Financial Statistics
G.F.S.M.	Government Financial Statistics Manual
I.A.S.	International Accounting Standards
I.F.AC.	International Federation of Accountants
I.F.R.S.	International Financial Reporting Standards
I.P.S.A.S.	International Public Sector Accounting Standards
I.P.S.A.S.B.	International Public Sector Accounting Standards Board

ΜΕΤΑΦΡΑΣΗ ΚΥΡΙΩΝ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΩΝ ΟΡΩΝ

Classification of the Functions of Government: Ταξινόμηση των Λειτουργιών των Κυβερνήσεων

European Public Sector Accounting Standards : Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

European System of Accounts: Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών

Eurostat: Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία

First Time Implementation: Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής

Government Financial Statistics: Χρηματοοικονομικά Στατιστικά των Κυβερνήσεων

Government Financial Statistics Manual: Εγχειρίδιο Χρηματοοικονομικών Στατιστικών των Κυβερνήσεων

International Accounting Standards: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

International Federation of Accountants: Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

International Financial Reporting Standards: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

International Public Sector Accounting Standards: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

International Public Sector Accounting Standards Board: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 1)

1.1 Εισαγωγή

1.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η απόκτηση και η βελτίωση των γνώσεων των στελεχών των δημόσιων υπηρεσιών αναφορικά με τη διπλογραφική λογιστική. Με αυτόν τον τρόπο, τα στελέχη που θα κληθούν να εφαρμόσουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τις βασικές αρχές και τους κανόνες που διέπουν το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης. Η εξοικείωση αυτή θα συμβάλει ουσιαστικά στη βελτίωση της ακρίβειας, της διαφάνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων που καταγράφονται και παρουσιάζονται από τους δημόσιους φορείς.

1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να αντιληφθούν το θεματικό αντικείμενο και τους κλάδους της Λογιστικής Επιστήμης.
- Να κατανοήσουν τον τρόπο λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής, καθώς και τις βασικές διαφορές του σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα.
- Να γνωρίζουν τα βασικά λογιστικά βιβλία και τον τρόπο που λειτουργεί το λογιστικό κύκλωμα των δημόσιων οντοτήτων.
- Να εξοικειωθούν με τις βασικές έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης, καθώς και πως αυτές λειτουργούν σε σχέση με τους λογαριασμούς της διπλογραφικής λογιστικής.
- Να αντιλαμβάνονται και να εφαρμόζουν τη γενικότερη φιλοσοφία, τις βασικές αρχές, τους κανόνες και διαδικασίες που διέπουν τη διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

1.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα ενότητα γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση των βασικών αρχών της λογιστικής επιστήμης και του ρόλου της στη λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων. Παρουσιάζεται η έννοια της λογιστικής ως εργαλείο παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ενώ δίνεται έμφαση στους κύριους κλάδους της, όπως η χρηματοοικονομική λογιστική και η λογιστική του δημοσίου τομέα. Εξετάζεται επίσης η σημασία του λογιστικού κυκλώματος και του συστήματος καταγραφής των συναλλαγών, με αναφορά στη διπλογραφική μέθοδο και στη βασική λογιστική ισότητα. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στα βασικά λογιστικά βιβλία και μητρώα που υποστηρίζουν τη λογιστική λειτουργία, καθώς και στον ρόλο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην προώθηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Τέλος, επισημαίνεται η συμβολή των σύγχρονων λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων στη βελτίωση της ακρίβειας και της αποτελεσματικότητας της οικονομικής διαχείρισης.

1.2 Ορισμός της λογιστικής

Προκειμένου να αντιληφθούμε την έννοια της διπλογραφικής λογιστικής, θα πρέπει αρχικά να ορίσουμε τη λογιστική και τη σχέση της με άλλους οικονομικούς κλάδους, καθώς και τη σχέση της με τις οικονομικές συναλλαγές μιας οντότητας.

Η λογιστική μπορεί να οριστεί ως η τεχνική που ασχολείται με την καταχώρηση, την ταξινόμηση και την περιληπτική απεικόνιση με χρηματικούς όρους των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων που αφορούν μια οικονομική οντότητα, καθώς και την επεξήγηση των αποτελεσμάτων τους (AICPA, 1953). Ένας πληρέστερος ορισμός είναι ότι η λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων, και τη διευκόλυνση των δραστηριοτήτων με οικονομική και κοινωνική σημασία. Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών προς όσους τις χρειάζονται για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Δίχως την πληροφόρηση που παρέχει η λογιστική, οι οικονομικές οντότητες θα δυσκολεύονταν να μετρήσουν την απόδοσή τους, να διατηρήσουν την οικονομική τους σταθερότητα ή να συμμορφωθούν με τις νομικές απαιτήσεις.

Η λογιστική επιστήμη διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη προωθώντας τη διαφάνεια και τη λογοδοσία. Εξασφαλίζει ότι οι επιχειρήσεις και οι δημόσιες οντότητες διατηρούν την ακεραιότητα στις χρηματοοικονομικές τους δραστηριότητες, ενισχύοντας έτσι την εμπιστοσύνη των επενδυτών, των πιστωτών και των πολιτών. Επιπλέον, η λογιστική βοηθά τις οικονομικές οντότητες να εντοπίσουν τομείς βελτίωσης, να βελτιστοποιήσουν την κατανομή των πόρων και να μετριάσουν τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους. Με την πρόοδο της τεχνολογίας, η σύγχρονη λογιστική έχει εξελιχθεί, ενσωματώνοντας την αυτοματοποίηση, την τεχνητή νοημοσύνη και την ανάλυση δεδομένων, καθιστώντας τη διαχείριση των οικονομικών πιο αποτελεσματική και ακριβή. Τελικά, η λογιστική παραμένει μια θεμελιώδης επιστήμη που υποστηρίζει τη χρηματοοικονομική σταθερότητα και τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων σε όλους τους τομείς.

1.3 Κλάδοι της λογιστικής

Στην πράξη υπάρχουν πολλές ομάδες χρηστών των λογιστικών πληροφοριών για μια οικονομική οντότητα, και για αυτό το λόγο έχουν αναπτυχθεί διάφοροι κλάδοι της λογιστικής που καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης. Ορισμένοι από τους σημαντικότερους εξ' αυτών είναι οι εξής:

- **Χρηματοοικονομική Λογιστική:** Αποσκοπεί στην παροχή πληροφορίας προς όσους βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας, μέσω τυποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- **Λογιστική Δημοσίου Τομέα:** Επικεντρώνεται στη χρηματοοικονομική διαχείριση και τις ανάγκες παροχής πληροφορίας των δημόσιων φορέων.
- **Διοικητική Λογιστική:** Έχει ως σκοπό να βοηθήσει τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας στην υλοποίηση του έργου της (π.χ. κοστολόγηση).
- **Ελεγκτική:** Αφορά τον έλεγχο της συμμόρφωσης μιας οντότητας με λογιστικά πρότυπα, διατάξεις και πρακτικές, καθώς και τη διατύπωση γνώμης για το αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την αληθή εικόνα μιας επιχείρησης.
- **Άλλοι κλάδοι:** Φορολογική Λογιστική, Διεθνής Λογιστική (κ.α.).

Οι κλάδοι της λογιστικής οι οποίοι κυρίως αφορούν το παρόν επιμορφωτικό υλικό είναι η χρηματοοικονομική λογιστική και η λογιστική του δημοσίου τομέα. Η χρηματοοικονομική λογιστική αφορά την παραγωγή πληροφοριών που απευθύνονται πρωτίστως σε αυτούς που βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας, και συνεπώς δεν έχουν πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία (πολίτες, πιστωτές, υποψήφιοι επενδυτές, αναλυτές κ.λπ.). Οι ως άνω πληροφορίες δημοσιοποιούνται με την κατάρτιση και δημοσίευση μιας σειράς τυποποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η λογιστική του δημοσίου τομέα ορίζεται ως ο κλάδος της λογιστικής ο οποίος επικεντρώνεται στις διαδικασίες παρακολούθησης, καταγραφής και αναφοράς των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και λοιπών γεγονότων των οντοτήτων του δημοσίου τομέα, διασφαλίζοντας ότι αυτές οι δραστηριότητες διεξάγονται με διαφάνεια και αποτελεσματικότητα. Περιλαμβάνει την εφαρμογή λογιστικών αρχών και πρακτικών στις οικονομικές λειτουργίες δημόσιων φορέων, συμπεριλαμβανομένων των κεντρικών κυβερνήσεων, των τοπικών αυτοδιοικήσεων καθώς και άλλων οργανισμών του Δημόσιου Τομέα.

1.4 Λογιστικό κύκλωμα

Το λογιστικό κύκλωμα ορίζεται ως το σύνολο των διαδικασιών που εφαρμόζονται από οικονομικές οντότητες για την καταγραφή, επεξεργασία και διαχείριση των συναλλαγών και των λοιπών οικονομικών γεγονότων. Περιλαμβάνει τη συστηματική παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων, τα οποία καταχωρίζονται μέσω λογιστικών εγγραφών στο ημερολόγιο και στη συνέχεια αποτυπώνονται στο γενικό καθολικό. Οι πληροφορίες αυτές συγκεντρώνονται και ελέγχονται για να καταλήξουν, μέσα από τυποποιημένες διαδικασίες, στην κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, οι οποίες αποτυπώνουν την οικονομική θέση και επίδοση της οντότητας. Ένα καλά σχεδιασμένο λογιστικό κύκλωμα διασφαλίζει την ακριβή παρακολούθηση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Παράλληλα, οργανώνει αποτελεσματικά τα δεδομένα, μειώνει τα σφάλματα και ενισχύει τη συμμόρφωση με τις λογιστικές αρχές και το νομικό πλαίσιο, παρέχοντας έτσι μια ολοκληρωμένη και αξιόπιστη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της οντότητας.

Το λογιστικό κύκλωμα συνήθως υποστηρίζεται από σύγχρονα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, τα οποία προσφέρουν αυτοματοποιημένες διαδικασίες

που βελτιώνουν την αποτελεσματικότητα και την ακρίβεια. Τα εν λόγω συστήματα περιλαμβάνουν λογισμικά όπως τα QuickBooks, SAP και Oracle, τα οποία βοηθούν τις οντότητες να απλοποιήσουν τη διαχείριση των οικονομικών τους μέσω λειτουργιών όπως η τιμολόγηση και η επεξεργασία της μισθοδοσίας. Τα λογιστικά συστήματα που βασίζονται σε cloud επιτρέπουν την πρόσβαση σε πραγματικό χρόνο (real time) στα οικονομικά δεδομένα, διευκολύνοντας τη συνεργασία μεταξύ των διοικητικών δομών και επιτρέποντας τη λήψη έγκαιρων οικονομικών αποφάσεων. Με την ενσωμάτωση τεχνητής νοημοσύνης και ανάλυσης δεδομένων, τα σύγχρονα λογιστικά συστήματα μπορούν να εντοπίζουν απάτες, να προβλέπουν οικονομικές τάσεις και να βελτιστοποιούν την κατανομή των πόρων.

Ένα αποτελεσματικό λογιστικό σύστημα συμβάλλει σημαντικά στην οικονομική υγεία και την επιχειρησιακή επιτυχία ενός οργανισμού. Διασφαλίζει ότι τα οικονομικά αρχεία είναι ενημερωμένα και εύκολα προσβάσιμα, διευκολύνοντας τους ελέγχους και τη συμμόρφωση με τις κανονιστικές διατάξεις. Επιπλέον, βοηθά στον οικονομικό προγραμματισμό παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με την οικονομική επίδοση, τις ταμειακές ροές και τη διαχείριση κόστους. Καθώς οι οντότητες αναπτύσσονται, οι λογιστικές τους ανάγκες γίνονται πιο περίπλοκες, καθιστώντας ένα προηγμένο λογιστικό σύστημα κρίσιμο για τη βιωσιμότητα και την ανάπτυξή τους. Σε ένα συνεχώς εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον, η επένδυση σε ένα σύγχρονο και αξιόπιστο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα είναι το κλειδί για τη διατήρηση της διαφάνειας, τη βελτίωση της αποδοτικότητας και την υποστήριξη της μακροπρόθεσμης ανάπτυξης.

1.5 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν επί της ουσίας μια σειρά τυποποιημένων εκθέσεων μέσω των οποίων γίνεται η γνωστοποίηση λογιστικών πληροφοριών σε τρίτους εκτός της οικονομικής οντότητας. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή σε χρηματικούς όρους. Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας οντότητας, οι οποίες είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις, με άλλα λόγια είναι καταστάσεις

γενικού σκοπού. Επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για έναν ευρύ κύκλο χρηστών προκειμένου αυτοί να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις συμβάλλουν επίσης καθοριστικά στη λογοδοσία, καθώς δείχνουν τα αποτελέσματα, την επιμέλεια και την υπευθυνότητα της διαχείρισης που πραγματοποιείται από τη διοίκηση της οντότητας, και σε περίπτωση δημόσιων οργανισμών τη χρηστή, αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημοσίων πόρων που τους εμπιστεύθηκε το Δημόσιο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις οποίες οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης οφείλουν να καταρτίζουν βάσει του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης περιγράφονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 7.

Οι οικονομικές καταστάσεις στον δημόσιο τομέα διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην προώθηση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της υπεύθυνης διακυβέρνησης. Σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, όπου κύριο μέλημα είναι η κερδοφορία, οι δημόσιοι φορείς δίνουν έμφαση στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και την επίτευξη πολιτικών στόχων. Ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις στον δημόσιο τομέα δεν αποτυπώνουν μόνο την οικονομική απόδοση, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο τα δημόσια κεφάλαια διανέμονται, διαχειρίζονται και δαπανώνται σύμφωνα με το νομικό και ρυθμιστικό πλαίσιο. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν διάφορες εκθέσεις, όπως τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις (προσάρτημα) που διευκρινίζουν τις λογιστικές πολιτικές και παρέχουν λεπτομέρειες για συγκεκριμένες συναλλαγές.

Ένας από τους βασικούς στόχους των οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα είναι να διασφαλίζουν ότι οι ενδιαφερόμενοι — όπως οι πολίτες, τα νομοθετικά σώματα και οι ελεγκτικοί φορείς — μπορούν να κρίνουν κατά πόσο η διαχείριση των δημοσίων πόρων πραγματοποιείται αποδοτικά και αποτελεσματικά. Μέσω των συγκεκριμένων καταστάσεων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να πληροφορηθούν για την εισροή φορολογικών εσόδων, κρατικών επιχορηγήσεων και λοιπών εσόδων στις δημόσιες οντότητες. Αυτή η συνολική εικόνα βοηθά στην αναγνώριση τομέων υπερβολικής δαπάνης, στην αξιολόγηση της εναρμόνισης με τους στόχους του προϋπολογισμού και στην εκτίμηση του κατά πόσο οι δημόσιοι φορείς εκπληρώνουν την αποστολή τους στην παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον οι

ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συνενώνουν τις δραστηριότητες και τα οικονομικά στοιχεία διάφορων υπηρεσιών ή φορέων, βοηθούν τους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν τη συνολική χρηματοοικονομική κατάσταση της Γενικής Κυβέρνησης στο σύνολό της.

Η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα συνήθως ακολουθεί πρότυπα που διαφέρουν από αυτά του ιδιωτικού τομέα, λόγω του ιδιότυπου περιβάλλοντος και των στόχων λειτουργίας των κυβερνήσεων. Πολλοί δημόσιοι φορείς ακολουθούν πρότυπα βασισμένα σε κατευθυντήριες γραμμές φορέων όπως το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB), το οποίο προσαρμόζει τις λογιστικές αρχές στις απαιτήσεις του δημόσιου τομέα. Με την τήρηση αυτών των προτύπων, οι δημόσιοι φορείς μπορούν να βελτιώσουν τη συγκρισιμότητα, την αξιοπιστία και τη συνέπεια των οικονομικών πληροφοριών ανάμεσα σε διάφορες κυβερνητικές υπηρεσίες και δικαιοδοσίες. Εντέλει, οι ορθά καταρτισμένες οικονομικές καταστάσεις ενισχύουν την εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων, αποδεικνύουν τη δημοσιονομική λογοδοσία και υποστηρίζουν την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων στον δημόσιο τομέα.

1.6 Διπλογραφική λογιστική και βασική λογιστική ισότητα

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η πρωτογενής πληροφορία για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προέρχεται από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας, τα οποία θα πρέπει να ακολουθούν συγκεκριμένες μεθόδους λογιστικής καταγραφής. Μια θεμελιώδης μέθοδος λογιστικής καταγραφής που διέπει τη σύγχρονη τήρηση λογιστικών βιβλίων και τα διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι η διπλογραφική μέθοδος, ή αλλιώς διπλογραφική λογιστική.

Η διπλογραφική μέθοδος αποτελεί μέθοδο λογιστικής καταγραφής η οποία εισάγει της έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης των λογαριασμών, και κατά την οποία το κάθε λογιστικό γεγονός καταγράφεται σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς, εκ των οποίων ένας τουλάχιστον χρεώνεται και ένας τουλάχιστον πιστώνεται, ενώ για την κάθε εγγραφή οι συνολικές χρεώσεις θα πρέπει πάντα να ισούνται με τις συνολικές πιστώσεις.

Είναι εμφανές ότι η διπλογραφική μέθοδος έρχεται σε αντιδιαστολή με την απλογραφική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία για την καταγραφή ενός λογιστικού γεγονότος αρκεί η εγγραφή του σε έναν μόνο λογαριασμό λογιστικής, και οι έννοιες

της χρέωσης και της πίστωσης δεν υφίστανται. Η απλογραφική μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται παράλληλα με την ταμειακή λογιστική βάση, σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν (και μόνο εφόσον) πραγματοποιείται η είσπραξη/πληρωμή χρηματικών διαθεσίμων. Η απλογραφική ταμειακή λογιστική επί της ουσίας παρακολουθεί την κίνηση των ταμειακών διαθεσίμων, και οι διάφοροι λογαριασμοί της αφορούν σε εισπράξεις και πληρωμές, με το αποτέλεσμα αυτών να αντιστοιχεί στο συνολικό ταμειακό έλλειμμα ή πλεόνασμα της χρονικής περιόδου αναφοράς. Τα στελέχη των δημοσίων υπηρεσιών τα οποία εμπλέκονται στη δημοσιονομική διαχείριση είναι κυρίως εξοικειωμένα με το απλογραφικό ταμειακό σύστημα, καθώς το εν λόγω σύστημα ακολουθείται κατά το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της πλειοψηφίας των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Σε αντίθεση με το απλογραφικό σύστημα, η διπλογραφική μέθοδος δηλώνει ότι κάθε χρηματοοικονομική συναλλαγή καταγράφεται σε τουλάχιστον δύο διαφορετικούς λογαριασμούς. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στο διπλογραφικό σύστημα οι συναλλαγές καταγράφονται στους λογαριασμούς σε όρους χρέωσης και πίστωσης. Η χρέωση σε έναν λογαριασμό θα πρέπει να συνοδεύεται με πίστωση σε έναν άλλο, και συνεπώς το άθροισμα όλων των χρεώσεων πρέπει να ισούται με το άθροισμα όλων των πιστώσεων. Το διπλογραφικό σύστημα τήρησης λογιστικών βιβλίων τυποποιεί τη λογιστική διαδικασία και βελτιώνει την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει η οντότητα, επιτρέποντας τον εντοπισμό σφαλμάτων με μεγαλύτερη ακρίβεια από ότι το απλογραφικό. Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις είναι θεμελιώδεις έννοιες του διπλογραφικού συστήματος. Η χρέωση αναφέρεται σε μια εγγραφή στο αριστερό σκέλος του λογαριασμού και η πίστωση αναφέρεται σε μια εγγραφή στο δεξί σκέλος του λογαριασμού. Προκειμένου να είναι σωστή η καταγραφή μιας συναλλαγής, το σύνολο των χρεώσεων και των πιστώσεων θα πρέπει να είναι ίσο.

Οι έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης συνδέονται με τη λεγόμενη βασική ή θεμελιώδη λογιστική ισότητα, η οποία ορίζει ότι τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητάς ισούνται με το άθροισμα των υποχρεώσεων και της καθαρής της θέσης. Αποτυπώνεται ως εξής:

$$\text{ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ} = \text{ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

Η καθαρή θέση ορίζεται ως το υπολειμματικό συμφέρον επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της, με άλλα λόγια αποτελεί την καθαρή περιουσία μιας οικονομικής οντότητας. Αυτή η απλή σχέση μεταξύ περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης θεωρείται ότι είναι το θεμέλιο του διπλογραφικού συστήματος. Αυτό το οποίο στην πράξη υποδεικνύει είναι ότι το κάθε ευρώ το οποίο εμφανίζεται στα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας είτε έχει χρηματοδοτηθεί με πόρους που έχουν αντληθεί από τρίτους (υποχρεώσεις), είτε προέρχεται από την καθαρή της περιουσία (καθαρή θέση).

1.7 Λογιστικά γεγονότα και Ημερολόγιο

Σε κάθε οικονομική οντότητα του Δημοσίου Τομέα πραγματοποιούνται καθημερινά πάρα πολλές πράξεις και γεγονότα, όπως η αγορά και παραλαβή αγαθών, οι επισκευές εξοπλισμού ή υποδομών, η είσπραξη επιχορηγήσεων, η βεβαίωση και η είσπραξη φόρων, τελών, εισφορών ή προστίμων, η καταβολή της μισθοδοσίας των υπαλλήλων κ.λπ. Από τα γεγονότα αυτά η λογιστική παρακολουθεί εκείνα που επιφέρουν μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας και τα οποία ονομάζονται **λογιστικά γεγονότα**. Για να χαρακτηριστεί ένα γεγονός ως λογιστικό γεγονός θα πρέπει να ικανοποιεί τις εξής προϋποθέσεις:

- Θα πρέπει να έχει λάβει χώρα (να είναι πραγματοποιημένο)
- Θα πρέπει να αποδεικνύεται η τέλεσή του αντικειμενικά και συνήθως με συγκεκριμένα παραστατικά
- Θα πρέπει η ύπαρξη του να επιφέρει μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας οι οποίες να μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα σε χρηματικές μονάδες

Όπως είδαμε η πραγματοποίηση των λογιστικών γεγονότων έχει ως αποτέλεσμα να μεταβάλλονται κάποια από τα στοιχεία της λογιστικής ισότητας. Αν το λογιστικό γεγονός επηρεάζει μόνο δύο στοιχεία της λογιστικής ισότητας, χαρακτηρίζεται ως απλή μεταβολή. Οι απλές μεταβολές στοιχείων της λογιστικής ισότητας είναι οι παρακάτω:

- Αύξηση και μείωση περιουσιακών στοιχείων
- Αύξηση περιουσιακών στοιχείων και αύξηση υποχρεώσεων

- Αύξηση περιουσιακών στοιχείων και αύξηση καθαρής θέσης
- Μείωση περιουσιακών στοιχείων και μείωση υποχρεώσεων
- Μείωση περιουσιακών στοιχείων και μείωση καθαρής θέσης
- Αύξηση και μείωση υποχρεώσεων
- Αύξηση υποχρεώσεων και μείωση καθαρής θέσης
- Μείωση υποχρεώσεων και αύξηση καθαρής θέσης
- Αύξηση και μείωση καθαρής θέσης

Παράδειγμα: Η οικονομική οντότητα αγοράζει ηλεκτρονικό υπολογιστή τοις μετρητοίς αξίας 500€. Σε ποια μεταβολή των στοιχείων της λογιστικής ισότητας από τις ανωτέρω κατηγορίες αντιστοιχεί το εν λόγω λογιστικό γεγονός;

Απάντηση: Η οικονομική οντότητα δαπανά χρήμα και επομένως επέρχεται μείωση του περιουσιακού στοιχείου των χρηματικών διαθεσίμων (ταμείο). Ταυτόχρονα όμως αποκτά εξοπλισμό (ηλεκτρονικό υπολογιστή), και συνεπώς αυξάνεται μια άλλη κατηγορία των περιουσιακών της στοιχείων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Επομένως η μεταβολή που επιφέρει το λογιστικό γεγονός είναι η αύξηση ενός περιουσιακού στοιχείου και η μείωση ενός άλλου.

Όπως είδαμε παραπάνω, στο διπλογραφικό σύστημα οι συναλλαγές καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία της οντότητας σε όρους χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών. Το προαναφερθέν λογιστικό γεγονός θα καταγραφεί ως εξής στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.2.03.01	Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	500	
4.2.1.01.01	Ταμειακά Διαθέσιμα		500
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>500</u>	<u>500</u>

Στην ανωτέρω εγγραφή παρατηρούμε ότι απεικονίζονται οι περιγραφές και οι Κωδικοί Αριθμοί Λογαριασμών (Κ.Α.Λ.) των λογαριασμών που κινούνται, καθώς και το ποσό με το οποίο αυτοί χρεώνονται ή πιστώνονται.

Το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρίζονται εγγραφές όπως η ανωτέρω είναι το ημερολόγιο. Το ημερολόγιο είναι ένα θεμελιώδες λογιστικό βιβλίο το οποίο χρησιμοποιείται για την καταγραφή των οικονομικών συναλλαγών με χρονολογική σειρά. Αποτελεί το πρώτο σημείο καταχώρισης για όλες τις συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα, πριν αυτά μεταφερθούν στο γενικό καθολικό. Κάθε εγγραφή στο ημερολόγιο ακολουθεί το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής, που σημαίνει ότι για κάθε χρέωση υπάρχει μια ίση και αντίστοιχη πίστωση. Αυτό διασφαλίζει ότι η θεμελιώδης λογιστική ισότητα παραμένει εξισωμένη. Οι εγγραφές του ημερολογίου συνήθως περιλαμβάνουν την ημερομηνία, τους λογαριασμούς που κινούνται, τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης, καθώς και μια σύντομη περιγραφή ή αριθμό αναφοράς για εύκολη ανάγνωση.

Το ημερολόγιο έχει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της οικονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας. Παρέχει ένα σαφές ελεγκτικό ίχνος, επιτρέποντας στις δημόσιες οντότητες, τους λογιστές και τους ελεγκτές να παρακολουθούν τις συναλλαγές μέχρι και την αρχική τους πηγή. Τα ημερολόγια που τηρούνται με ορθό τρόπο ενισχύουν τους εσωτερικούς ελέγχους, υποστηρίζουν τη συμμόρφωση με τις λογιστικές πολιτικές και συμβάλλουν στη λήψη σωστών οικονομικών αποφάσεων. Δίχως ορθά καταχωρημένες εγγραφές στο ημερολόγιο, οι επιχειρήσεις θα αντιμετώπιζαν δυσκολίες στη διατήρηση ακριβών οικονομικών αρχείων, κάτι που θα μπορούσε να οδηγήσει σε λογιστικές ανακρίβειες και προβλήματα συμμόρφωσης.

1.8 Λογαριασμοί λογιστικής και Γενικό Καθολικό

Η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων γίνεται με τη χρήση των λογαριασμών, όπου λογαριασμός είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζεται συστηματικά με χρονολογική σειρά και με χρηματικούς όρους χρέωσης και πίστωσης η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Παρατηρούμε ότι στην εγγραφή του παραδείγματος της προηγούμενης ενότητας ένας λογαριασμός χρεώθηκε και ένας άλλος πιστώθηκε, και επίσης οι συνολικές χρεώσεις ισούνται με τις συνολικές πιστώσεις, δηλαδή ικανοποιούνται οι βασικές αρχές της διπλογραφικής λογιστικής.

Παρατηρούμε επίσης ότι ενώ αμφότεροι οι λογαριασμοί αποτελούν λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, ο λογαριασμός στον οποίο επήλθε αύξηση περιουσιακού στοιχείου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές) χρεώθηκε, ενώ ο

λογαριασμός στον οποίο επήλθε μείωση περιουσιακού στοιχείου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές) πιστώθηκε. Η καταχώριση είτε χρέωσης είτε πίστωσης στον εκάστοτε λογαριασμό, ανάλογα με την αύξηση ή μείωση του αντίστοιχου στοιχείου που απεικονίζει, καθορίζεται από την κατηγορία στην οποία ο λογαριασμός ανήκει. Κατηγορίες λογαριασμών αποτελούν όπως είδαμε οι λογαριασμοί περιουσιακών στοιχείων, οι λογαριασμοί υποχρεώσεων, και οι λογαριασμοί καθαρής θέσης. Οι προαναφερθείσες τρεις κατηγορίες ονομάζονται επίσης και λογαριασμοί αξιών ή λογαριασμοί ισολογισμού³. Οι άλλες δύο κατηγορίες λογαριασμών είναι οι λογαριασμοί εσόδων και οι λογαριασμοί εξόδων, με τους οποίους παρακολουθούμε λογιστικά τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας, και για αυτό το λόγο ονομάζονται και λογαριασμοί αποτελεσμάτων ή αποτελεσματικοί λογαριασμοί.

Η κάθε κατηγορία λογαριασμών χρεώνεται ή πιστώνεται ανάλογα με την αύξηση ή τη μείωση του στοιχείου που απεικονίζει βάσει του παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1.1: Κατηγορίες Λογαριασμών

Τύπος Λογαριασμού	Παραδείγματα	Χρέωση	Πίστωση
Περιουσιακά Στοιχεία	καταθέσεις, κτίρια, εξοπλισμός, αποθέματα, μετοχές, απαιτήσεις από φόρους/πρόστιμα	Αύξηση	Μείωση
Υποχρεώσεις	τραπεζικά δάνεια, εκδοθέντα ομόλογα, οφειλές σε προμηθευτές	Μείωση	Αύξηση
Έσοδα	Επιχορηγήσεις, φόροι, πωλήσεις	Μείωση	Αύξηση
Έξοδα	Μισθοδοσία, αγορές υπηρεσιών, αποσβέσεις, ανάλωση αποθεμάτων	Αύξηση	Μείωση
Καθαρή θέση	Κεφάλαιο, αποθεματικά	Μείωση	Αύξηση

³ Ο ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης αποτελεί μία από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας, η οποία περιγράφεται αργότερα στο παρόν κεφάλαιο.

Όπως είδαμε ο κάθε λογαριασμός μπορεί είτε να χρεώνεται είτε να πιστώνεται, ενώ ανάλογα με τη φύση του το εκάστοτε υπόλοιπο μπορεί να είναι είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό. Για την παρακολούθηση των συνολικών χρεώσεων και πιστώσεων των λογαριασμών και τον προσδιορισμό του εκάστοτε υπολοίπου χρησιμοποιείται η απεικόνιση του λογαριασμού όπου στην αριστερή του πλευρά εμφανίζεται η χρέωση και στη δεξιά η πίστωση, και η οποία μοιάζει με το γράμμα T:

Πίνακας 1.2: Παράδειγμα ανάλυσης λογαριασμού

Ταμειακά Διαθέσιμα	
Χρέωση	Πίστωση
1.000	800
500	
300	

Το λογιστικό βιβλίο το οποίο περιλαμβάνει τις χρεωστικές και πιστωτικές καταχωρήσεις του συνόλου των λογαριασμών της οικονομικής οντότητας ονομάζεται Γενικό Καθολικό. Στο Γενικό Καθολικό καταγράφονται και ταξινομούνται όλες οι οικονομικές συναλλαγές που έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί στο λογιστικό ημερολόγιο. Αποτελεί τη βάση για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και περιλαμβάνει το σύνολο των λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων, των εξόδων και της καθαρής θέσης. Κάθε συναλλαγή στο γενικό καθολικό ακολουθεί το σύστημα διπλογραφικής λογιστικής, διασφαλίζοντας ότι το σύνολο των χρεώσεων ισούται με το σύνολο των πιστώσεων. Τέλος, το γενικό καθολικό αποτελεί βασικό εργαλείο για εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους, συμβάλλοντας στη διαφάνεια και τη συμμόρφωση με λογιστικά πρότυπα και κανονισμούς.

Στο ανωτέρω παράδειγμα παρατηρούμε ότι στο Γενικό Καθολικό, ο λογαριασμός «Ταμειακά Διαθέσιμα» εμφανίζει συνολικές χρεώσεις $1.000 + 500 + 300 = 1.800$ ευρώ, ενώ οι συνολικές του πιστώσεις είναι 800 ευρώ. Το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό και ισούται με $1.800 - 800 = 1.000$ ευρώ. Τα παραπάνω επί της

ουσίας υποδεικνύουν ότι στα ταμειακά διαθέσιμα της οντότητας έχουν εισρεύσει 1.800 ευρώ (χρεώσεις), ενώ υπήρξαν εκροές 800€ (πιστώσεις), και συνεπώς αν πρόκειται π.χ. για καταθέσεις το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού είναι 1.000€.

Δεδομένου ότι ο ανωτέρω λογαριασμός «Ταμειακά Διαθέσιμα» αποτελεί λογαριασμό περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος χρεώνεται με τις αυξήσεις και πιστώνεται με τις μειώσεις, αναμένουμε το εκάστοτε υπόλοιπο του να είναι χρεωστικό. Ομοίως, σε παρόμοιους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. «Κτίρια», επίσης αναμένουμε το υπόλοιπο τους να είναι χρεωστικό. Σε περίπτωση που προέκυπτε τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό θα σήμαινε ότι τα κτίρια που κατέχει η οντότητα έχουν αρνητική αξία, κάτι που δεν έχει νόημα. Πάρα ταύτα υπάρχουν κατηγορίες λογαριασμών που ενδέχεται να έχουν είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό υπόλοιπο, όπως π.χ. οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης. Σε περίπτωση που για κάποιο λόγο οι υποχρεώσεις μιας οντότητας υπερβαίνουν τα περιουσιακά της στοιχεία (λόγω π.χ. σωρευμένων ελλειμμάτων), η οντότητα θα είχε χρεωστική και επομένως αρνητική καθαρή θέση.

1.9 Λογιστικά Μητρώα

Πέραν των βασικών λογιστικών βιβλίων (ημερολόγιο και γενικό καθολικό), το λογιστικό κύκλωμα υποστηρίζεται μέσω της τήρησης των λεγόμενων λογιστικών μητρώων ή βοηθητικών λογιστικών βιβλίων (subsidiary accounting ledgers). Τα λογιστικά μητρώα είναι αναλυτικά αρχεία στα οποία καταγράφονται λεπτομερή στοιχεία που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού. Τα λογιστικά μητρώα διαχωρίζουν τα οικονομικά δεδομένα σε πιο διαχειρίσιμες ενότητες, επιτρέποντας στις οντότητες να διατηρούν οργανωμένα και ακριβή αρχεία. Κάθε λογιστικό μητρώο επικεντρώνεται σε μια συγκεκριμένη κατηγορία οικονομικής δραστηριότητας, όπως οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα αποθέματα ή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Με τη χρήση των λογιστικών μητρώων, οι εταιρείες αποφεύγουν την υπερφόρτωση του γενικού καθολικού με υπερβολικές λεπτομέρειες, διασφαλίζοντας ταυτόχρονα ότι οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές καταγράφονται με ορθό τρόπο.

Τα λογιστικά μητρώα διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στη βελτίωση του οικονομικού ελέγχου, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Διατηρώντας λεπτομερή αρχεία, οι οντότητες μπορούν να εντοπίζουν γρήγορα

ασυμφωνίες, να αποτρέπουν περιπτώσεις απάτης και να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα. Τα λογιστικά μητρώα διευκολύνουν επίσης τη χρηματοοικονομική αναφορά, παρέχοντας μια δομημένη προσέγγιση για τη συγκέντρωση πληροφοριών στο γενικό καθολικό. Τέλος, ενισχύουν τη διαφάνεια και επιτρέπουν στις οικονομικές οντότητες να λαμβάνουν τεκμηριωμένες οικονομικές αποφάσεις, ενώ παράλληλα απλοποιούν τις καθημερινές λογιστικές λειτουργίες.

Ορισμένα από τα πιο συνήθη λογιστικά μητρώα είναι τα εξής:

1. **Μητρώο Παγίων:** Παρακολουθεί τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, όπως κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμό, περιλαμβάνοντας το κόστος απόκτησης, τις αποσβέσεις και τις τυχόν απομειώσεις για την εξασφάλιση ακριβούς διαχείρισης των παγίων.
2. **Μητρώο Αποθεμάτων (Βιβλίο Αποθήκης):** Καταγράφει όλες τις συναλλαγές που σχετίζονται με τα αποθέματα, συμπεριλαμβανομένων των αγορών και των αναλώσεων, βοηθώντας τις δημόσιες οντότητες να παρακολουθούν την κίνηση των αποθεμάτων και να διατηρούν τα βέλτιστα επίπεδα.
3. **Μητρώο Μισθώσεων:** Τηρείται για τους σκοπούς διαχείρισης, παρακολούθησης και διάκρισης του είδους των μισθώσεων (χρηματοδοτική και λειτουργική), δηλαδή για συναλλαγές που η οικονομική οντότητα είτε μισθώνει είτε εκμισθώνει περιουσιακό στοιχείο έναντι ανταλλάγματος.
4. **Μητρώο Προμηθευτών/Πιστωτών:** Καταγράφει όλα τα εκκρεμή ποσά που οφείλει η επιχείρηση σε προμηθευτές και πιστωτές, παρακολουθώντας τις λεπτομέρειες των τιμολογίων, τις ημερομηνίες πληρωμής και το ιστορικό εξόφλησης για την αποτελεσματική διαχείριση των υποχρεώσεων.
5. **Μητρώο Πελατών/Χρεωστών:** Παρακολουθεί το σύνολο των συναλλαγών πωλήσεων και λοιπών εσόδων, παρέχοντας αναλυτικές πληροφορίες για τα παραστατικά εσόδων, τις ημερομηνίες συναλλαγών και τα οφειλόμενα ποσά από τους πελάτες/χρεώστες, διευκολύνοντας έτσι την παρακολούθηση των εσόδων και τη διαχείριση των απαιτήσεων.
6. **Μητρώο Τραπεζικών Λογαριασμών:** Καταγράφει αναλυτικά το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβάνοντας τις σχετικές συναλλαγές καταθέσεων, αναλήψεων, μεταφορών και τραπεζικών εξόδων, διασφαλίζοντας την ακρίβεια και τη συμφωνία με τα τραπεζικά υπόλοιπα.

7. **Μητρώο (υποσύστημα) μισθοδοσίας:** Διατηρεί πληροφορίες σχετικά με τις αποδοχές των εργαζομένων, συμπεριλαμβανομένων των μισθών, των επιδομάτων, των κρατήσεων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών, διασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με την εργατική και φορολογική νομοθεσία.

Μελέτη περίπτωσης – Σύσταση δημοτικής επιχείρησης

Έστω ότι ένας Δήμος συστήνει κοινωφελή δημοτική επιχείρηση σαν ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο, της οποίας αντικείμενο είναι η οργάνωση και διενέργεια πολιτιστικών δρώμενων και εκδηλώσεων. Για τις ανάγκες λειτουργίας της, ο Δήμος εισφέρει (μεταβιβάζει) κτίριο αξίας 100.000€, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό αξίας 15.000€, και τραπεζικές καταθέσεις αξίας 50.000€. Επισημαίνεται ότι κατά τη σύσταση της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρονται αποτελούν περιουσία (αρχικό κεφάλαιο) της επιχείρησης, και συνεπώς αυξάνουν την καθαρή της θέση. Ακολουθεί η αρχική εγγραφή σύστασης της επιχείρησης:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.1.03.89	Λοιπά Κτίρια	100.000	
3.1.2.04.89	Λοιπά Έπιπλα	15.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	50.000	
8.1.1.XX.XX	Κεφάλαιο		165.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>165.000</u>	<u>165.000</u>

Για τις ανάγκες λειτουργίας της, η κοινωφελής επιχείρηση αγοράζει επί πιστώσει ένα μικρό λεωφορείο αξίας 40.000€. Στη συνέχεια συνάπτει με τράπεζα δάνειο αξίας 50.000€, τα οποία εκταμιεύονται στον τραπεζικό της λογαριασμό. Τα δύο αυτά λογιστικά γεγονότα καταγράφονται ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.2.02.01	Μεταφορικά Μέσα	40.000	

5.8.8.01.01	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων	40.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>40.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	50.000	
5.4.2.01.XX	Μακροπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια		50.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>50.000</u>	<u>50.000</u>

Η κοινωφελής επιχείρηση εξοφλεί το ήμισυ της οφειλής από την αγορά του λεωφορείου, δηλαδή ποσό ύψους 20.000€:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.8.01.01	Υποχρεώσεις από απόκτηση Παγίων	20.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		20.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>20.000</u>	<u>20.000</u>

Ερώτηση: Πως απεικονίζονται στο γενικό καθολικό και τι υπόλοιπο έχουν οι λογαριασμοί «Τραπεζικές Καταθέσεις» και «Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων», οι οποίοι έχουν κινηθεί πάνω από μία φορά;

Απάντηση: Οι εν λόγω λογαριασμοί απεικονίζονται ως εξής:

Τραπεζικές Καταθέσεις		Υποχρεώσεις από Απόκτηση Παγίων	
Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
50.000	20.000	20.000	40.000
50.000			

Παρατηρούμε ότι ο λογ/σμός «Τραπεζικές Καταθέσεις» έχει χρεωστικό υπόλοιπο $(50.000 + 50.000) - 20.000 = 80.000$ ευρώ και ο λογ/σμός «Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων» έχει πιστωτικό υπόλοιπο $40.000 - 20.000 = 20.000$ ευρώ.

Η απεικόνιση όλων των λογαριασμών του γενικού καθολικού είναι πλήρης με την έννοια ότι παρουσιάζει επί της ουσίας όλες τις κινήσεις των λογαριασμών, είναι όμως μακροσκελής και στερείται περιεκτικότητας. Σε περίπτωση που θα θέλαμε μια πιο συνοπτική και πιο ουσιώδη απεικόνιση, θα μπορούσαμε να παραθέσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού με τη μορφή πίνακα βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, όπου στα αριστερά του πίνακα θα έχουμε τα περιουσιακά στοιχεία, και στα δεξιά το άθροισμα των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης. Για τη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, η εν λόγω απεικόνιση θα είχε ως εξής:

Πίνακας 1.3: Παράδειγμα Ισολογισμού

<u>Περιουσιακά στοιχεία</u>		<u>Υποχρεώσεις</u>	
Κτίρια και συναφείς υποδομές	100.000	Μακροπρόθεσμα δάνεια	50.000
Έπιπλα	15.000	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων	20.000
Μεταφορικά μέσα	40.000		
Καταθέσεις	80.000		
		<u>Καθαρή Θέση</u>	
		Κεφάλαιο	165.000
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	235.000	Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων	235.000

Ο ανωτέρω πίνακας, ο οποίος στην ουσία παραθέτει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, ονομάζεται **Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης** ή αλλιώς Ισολογισμός της οικονομικής οντότητας, και αποτελεί μια από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁴. Είναι σαφές ότι απεικονίζει τη θέση της οικονομικής οντότητας σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, η οποία είναι συνήθως η τελευταία ημερομηνία της περιόδου αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Συνεχίζοντας με την μελέτη περίπτωσης, έστω ότι σε συνέχεια της διενέργειας προγράμματος πολιτιστικών εκδηλώσεων η κοινωφελής επιχείρηση βεβαιώνει έσοδα από τη συμμετοχή δημοτών σε αυτές αξίας 3.000€. Οι μισές από τις εν λόγω συμμετοχές εισπράττονται άμεσα, και οι υπόλοιπες θα εισπραχθούν σε μεταγενέστερο χρόνο. Η καταγραφή του λογιστικού γεγονότος είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών	3.000	
1.4.2.09.XX	Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών		3.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>3.000</u>	<u>3.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	1.500	
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών		1.500
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.500</u>	<u>1.500</u>

Λόγω του πολιτιστικού χαρακτήρα της λειτουργίας της κοινωφελούς επιχείρησης, το Υπουργείο Πολιτισμού εγκρίνει αίτημα χρηματοδότησης της κοινωφελούς

⁴ Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται αναλυτικά στο κεφάλαιο 7.

επιχείρησης, και αποφασίζει την καταβολή επιχορήγησης σε αυτή αξίας 12.000€. Η σχετική απόφαση υπογράφεται από το αρμόδιο όργανο του Υπουργείου και εν συνεχεία κοινοποιείται στη δημοτική επιχείρηση.

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.3.01.01	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	12.000	
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση		12.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>12.000</u>	<u>12.000</u>

Στη συνέχεια η δημοτική επιχείρηση βάσει της κατάστασης μισθοδοσίας βεβαιώνει τους μισθούς υπαλλήλων που αφορούν εργασία του προηγούμενου μήνα αξίας 10.000€. Επίσης ολοκληρώνονται οι εργασίες και παραλαμβάνεται ταυτόχρονα σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από εξωτερικό συνεργείο για παροχή υπηρεσιών καθαριότητας αξίας 1.000€. Τα εν λόγω λογιστικά γεγονότα θα καταγραφούν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000	
5.8.1.01.01	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.4.2.02.04	Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας	1.000	
5.8.4.01.01	Υποχρεώσεις από αγορές υπηρεσιών		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Το κοινό σημείο των ανωτέρω λογιστικών γεγονότων είναι ότι αφορούν έσοδα και έξοδα της οντότητας, και επομένως στις σχετικές εγγραφές κινούνται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων (με κωδικούς αριθμούς λογαριασμού 1.X.X.XX.XX) και εξόδων (με κωδικούς αριθμούς λογαριασμού 2.X.X.XX.XX). Όπως είδαμε και στον Πίνακα 1.1, με την αύξηση των εσόδων οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων πιστώνονται, ενώ με την αύξηση των εξόδων οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εξόδων χρεώνονται. Παρατηρούμε επίσης ότι τα ανωτέρω έσοδα και έξοδα δεν αναγνωρίζονται κατά την είσπραξη ή καταβολή τους, αλλά σε διαφορετικό χρονικό σημείο το οποίο αφορά το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιούνται, ή καθίστανται απαιτητά/καταβλητέα, με ταυτόχρονη κίνηση λογαριασμών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων. Το παραπάνω αποτελεί τη βασική αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής, και περιγράφεται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 2.

Ερώτηση: Έστω ότι σε συνέχεια της βεβαίωσης εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, θέλουμε να εμφανίσουμε τον ισολογισμό της επιχείρησης. Μπορούμε να το κάνουμε, με δεδομένο ότι οι λογαριασμοί των εσόδων και των εξόδων δεν έχουν κλείσει, δηλαδή έχουν πιστωτικά και χρεωστικά υπόλοιπα αντίστοιχα;

Απάντηση: Στον ισολογισμό απεικονίζονται οι λογαριασμοί της βασικής λογιστικής ισότητας (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και καθαρή θέση). Για να εμφανίσουμε το αποτέλεσμα των εσόδων και των εξόδων στον ισολογισμό, θα πρέπει να τα μεταφέρουμε στην καθαρή θέση της οντότητας, και συγκεκριμένα στο έλλειμμα/πλεόνασμα. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.4.2.09.XX	Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών	3.000	
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα		3.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>3.000</u>	<u>3.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από την Κεντρική Διοίκηση	12.000	
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα		12.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>12.000</u>	<u>12.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	10.000	
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	1.000	
2.4.2.02.04	Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Είναι εμφανές ότι σε συνέχεια των ανωτέρω εγγραφών οι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων της επιχείρησης έχουν κλείσει, δηλαδή έχουν μηδενικό υπόλοιπο. Επί της ουσίας, τα έσοδα/έξοδα έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό «Έλλειμμα/Πλεόνασμα», ο οποίος αναλύεται πλέον ως εξής:

Σωρευμένο Έλλειμμα/ Πλεόνασμα

Χρέωση	Πίστωση
10.000	3.000
1.000	12.000

Παρατηρώ ότι ο λογαριασμός «Έλλειμμα/Πλεόνασμα» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο αξίας $(12.000 + 3.000) - (10.000 + 1.000) = 4.000\text{€}$. Με δεδομένο ότι ο εν λόγω λογαριασμός αποτελεί λογαριασμό καθαρής θέσης στον οποίο βάσει του πίνακα 1.1 οι πιστώσεις αντιστοιχούν σε αυξήσεις, το πιστωτικό υπόλοιπο αντιστοιχεί σε **αύξηση της καθαρής θέσης** της οντότητας, και συνεπώς η οντότητα εμφανίζει καθαρό πλεόνασμα, δηλαδή κέρδος. Το ανωτέρω είναι εμφανές αν αναλογιστούμε ότι τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης ήταν 15.000€ και τα συνολικά της έξοδα 11.000€, επομένως το κέρδος που προκύπτει είναι 4.000€. Σε περίπτωση που θα θέλαμε να παραθέσουμε έναν πίνακα στον οποίο να απεικονίζονται σε κατανοήσιμη μορφή τα έσοδα, έξοδα και το έλλειμμα/πλεόνασμα της οντότητας, αυτός θα εμφανίζονταν ως εξής:

Πίνακας 1.4: Παράδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	
Μεταβιβάσεις από την Κεντρική Διοίκηση	12.000
Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών	3.000
Σύνολο Εσόδων	15.000
Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000
Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας	1.000
Σύνολο Εξόδων	11.000
Συνολικό Πλεόνασμα (έσοδα – έξοδα)	4.000

Ο ανωτέρω πίνακας, ο οποίος στην ουσία παραθέτει τα έσοδα, έξοδα και το αποτέλεσμα της οντότητας, ονομάζεται **Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης** ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και αποτελεί μια από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁵. Είναι σαφές ότι αναφέρεται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο η οποία είναι η περίοδος αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή αλλιώς η χρήση της οικονομικής οντότητας.

Για να ολοκληρώσουμε τη μελέτη περίπτωσης, έστω ότι βάσει προγραμματικής συμφωνίας με τον Δήμο η οντότητα οφείλει στο τέλος της κάθε χρήσης να αποδίδει/διανείμει σε αυτόν το 25% του κέρδους το οποίο επιτυγχάνει. Για

⁵ Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται αναλυτικά στην ενότητα 1.4.5.

τη συγκεκριμένη περίοδο, η επιχείρηση θα πρέπει να αποδώσει $4.000 \times 25\% = 1.000\text{€}$ στον Δήμο. Οι εγγραφές είναι οι εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.7.2.01.XX	Διανεμόμενο εισόδημα επιχειρήσεων	1.000	
5.8.7.01.01	Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.7.01.01	Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες	1.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	1.000	
2.7.2.01.XX	Διανεμόμενο εισόδημα επιχειρήσεων		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Παρόλο που είναι εμφανές ότι η διανομή των κερδών της επιχείρησης βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας γίνεται σε βάρος του σωρευμένου πλεονάσματος και συνεπώς οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης, εντούτοις δεν αποτελεί έξοδο καθώς υπολογίζεται μετά τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος και διανέμεται από τα κέρδη. Πέραν τούτου, όπως θα δούμε στη μεταγενέστερη ενότητα 2.3, η απόδοση/διανομή εισοδήματος σε ιδιοκτήτες

εξαιρείται ρητά από τον ορισμό του εξόδου. Συνεπώς η διανομή των κερδών προς τον Δήμο ορθώς δεν έχει απεικονιστεί στην ανωτέρω κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (πίνακας 1.4). Επειδή όμως η διανομή των κερδών έχει οδηγήσει σε μείωση της καθαρής θέσης, ενδιαφέρει τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το ίδιο ισχύει και για λοιπά στοιχεία τα οποία μεταβάλλουν την καθαρή θέση της οντότητας, χωρίς όμως να αποτελούν έσοδα/έξοδα και χωρίς συνεπώς να περνούν από την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης. Για αυτού του είδους τις μεταβολές συντάσσεται η **κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης**, που αποτελεί μία από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και η οποία αποτυπώνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση της οντότητας ανάμεσα στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για τη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης έχει ως εξής:

Πίνακας 1.5: Παράδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης:

	Κεφάλαιο	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	Σύνολο
Υπόλοιπο Αρχής Περιόδου	165.000	0	165.000
Πλεόνασμα/έλλειμμα περιόδου		4.000	4.000
Διανομές εισοδήματος		-1.000	-1.000
Υπόλοιπο τέλους περιόδου	165.000	3.000	168.000

Σε αυτή τη χρονική στιγμή μπορούμε επίσης να καταρτίσουμε και να παρουσιάσουμε την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό), η οποία έπεται της αναγνώρισης του σωρευμένου ελλείμματος/πλεονάσματος το οποίο μεταφέραμε στη συνέχεια της αναγνώρισης και μεταφοράς των εσόδων και εξόδων. Ο εν λόγω ισολογισμός θα έχει ως εξής:

Πίνακας 1.6: Ισολογισμός μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος

<u>Περιουσιακά στοιχεία</u>		<u>Υποχρεώσεις</u>	
Κτίρια και συναφείς υποδομές	100.000	Μακροπρόθεσμα δάνεια	50.000
Έπιπλα	15.000	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων	20.000
Μεταφορικά μέσα	40.000	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	10.000
Καταθέσεις	80.500	Υποχρεώσεις από αγορές υπηρεσιών	1.000
Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών	1.500		
Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	12.000		
		<u>Καθαρή Θέση</u>	
		Κεφάλαιο	165.000
		Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	3.000
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	249.000	Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων	249.000

Με την ολοκλήρωση της μελέτης περίπτωσης παρατηρούμε ότι παρουσιάστηκαν με πρακτικά παραδείγματα το λογιστικό κύκλωμα και η απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων σε εγγραφές με τη διπλογραφική μέθοδο. Παρουσιάστηκαν επίσης οι τρεις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Η επεξήγηση της έννοιας της δεδουλευμένης λογιστικής ακολουθεί στην αμέσως επόμενη ενότητα.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάστηκε συνοπτικά το πλαίσιο των θεμελιωδών αρχών της λογιστικής επιστήμης, καθώς και ο ρόλος της στη λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Εξετάστηκε η λογιστική ως μέσο παροχής χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με ιδιαίτερη έμφαση στους βασικούς της τομείς, όπως η χρηματοοικονομική λογιστική και η λογιστική του δημόσιου τομέα. Αναλύθηκε επίσης η σημασία του λογιστικού κυκλώματος και του συστήματος καταγραφής συναλλαγών, με αναφορές στη διπλογραφική μέθοδο και στη βασική λογιστική εξίσωση. Παράλληλα, έγινε μνεία στα κύρια λογιστικά βιβλία και μητρώα που ενισχύουν τη λογιστική λειτουργία, καθώς και στον ρόλο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως εργαλείο ενίσχυσης της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Τέλος, υπογραμμίστηκε η συνεισφορά των σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων λογιστικής στη βελτίωση τόσο της ακρίβειας όσο και της αποδοτικότητας στη διαχείριση των οικονομικών πόρων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 2)

2.1 Εισαγωγή

2.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η απόκτηση και η βελτίωση των γνώσεων των στελεχών των δημόσιων υπηρεσιών αναφορικά με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Η κατανόηση των εννοιών και των μηχανισμών της δεδουλευμένης βάσης είναι απαραίτητη για την ορθή αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων στον χρόνο που αυτά πραγματοποιούνται. Η εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης αποσκοπεί στην ενίσχυση της πλήρους και ορθής αποτύπωσης των οικονομικών μεγεθών των δημόσιων φορέων.

2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να κατανοήσουν τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, καθώς και τις βασικές διαφορές της από την ταμειακή και την τροποποιημένη ταμειακή λογιστική βάση.
- Να γνωρίζουν βασικές έννοιες του δεδουλευμένου, όπως οι απαιτήσεις, υποχρεώσεις, προκαταβολές και πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- Να κατανοήσουν τις έννοιες της πραγματοποίησης των εσόδων, εξόδων και λοιπών συναλλαγών ή οικονομικών γεγονότων.
- Να αντιλαμβάνονται και να εφαρμόζουν τη γενικότερη φιλοσοφία, τις βασικές αρχές και τους κανόνες της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης.

2.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζεται η έννοια της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή για την καταγραφή των εσόδων και εξόδων στις δημόσιες οικονομικές οντότητες. Δίδεται έμφαση στη χρονική στιγμή αναγνώρισης των λογιστικών γεγονότων, η οποία δεν ταυτίζεται με τη στιγμή της πληρωμής ή της είσπραξης. Παρουσιάζονται παραδείγματα αναγνώρισης εσόδων και

εξόδων, καθώς και ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής της αρχής του δεδουλευμένου σε συναλλαγές όπως οι μεταβιβάσεις, τα πρόστιμα, οι τόκοι, τα μισθώματα και οι κοινωνικές παροχές. Αναλύονται επίσης έννοιες όπως οι προκαταβολές, οι απαιτήσεις, τα αποθέματα και τα πάγια, καθώς και η λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων και των απομειώσεων. Τέλος, γίνεται αναφορά στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης και παρουσιάζονται οι βασικές διαφορές της σε σχέση με τη δεδουλευμένη.

2.2 Ορισμός της δεδουλευμένης λογιστικής

Η δεδουλευμένη λογιστική ορίζεται ως η μέθοδος λογιστικής καταγραφής στην οποία οι συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται χρήματα ή άλλα ταμειακά ισοδύναμα. Συνεπώς, τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στις λογιστικές καταστάσεις της περιόδου αναφοράς με τις οποίες σχετίζονται.

Η γενική έννοια της δεδουλευμένης βάσης είναι ότι οι λογιστικές εγγραφές στο ημερολόγιο γίνονται όταν π.χ. ένα αγαθό ή μια υπηρεσία παραλαμβάνονται, σε αντίθεση με τη λογιστική ταμειακής βάσης στην οποία η αναγνώριση γίνεται κατά την πληρωμή. Το παραπάνω στην πράξη σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και καταγράφονται ανεξάρτητα από τις ημερομηνίες κατά τις οποίες λαμβάνουν χώρα οι σχετικές ταμειακές ροές. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης έχει ως αποτέλεσμα την ακριβέστερη εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας οικονομικής οντότητας.

Για την κατανόηση της δεδουλευμένης λογιστικής είναι επίσης απαραίτητο να ορίσουμε και τις σχετικές έννοιες των εσόδων και των εξόδων. Όσον αφορά τα έσοδα, **έσοδο αποτελεί η εισροή οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, οι οποίες καταλήγουν σε αύξηση της καθαρής θέσης, με εξαίρεση τις αυξήσεις που σχετίζονται με εισφορές από τους ιδιοκτήτες.** Ακολουθούν παραδείγματα αναγνώρισης εσόδων βάσει της αρχής του δεδουλευμένου:

Μελέτη Περίπτωσης 1^η: Δημόσιο νοσοκομείο παρέχει ιατρικές υπηρεσίες αξίας 1.000€ σε νοσηλευόμενο, για τις οποίες θα αποζημιωθεί από τον ασφαλιστικό του φορέα. Βάσει του νόμου ο ασφαλιστικός φορέας υποχρεούται να καταβάλλει την αποζημίωση σε χρονικό διάστημα τριών μηνών. Πότε θα γίνει η αναγνώριση του εσόδου;

Απάντηση: Με την ολοκλήρωση της νοσηλείας του ασφαλισμένου είναι εμφανές ότι έχει παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία και επομένως το σχετικό έσοδο των 1.000€ θα αναγνωριστεί από το νοσοκομείο, ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο θα γίνει η πληρωμή από τον ασφαλιστικό φορέα.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η: Η δημοτική αστυνομία βεβαιώνει πρόστιμο 100€ σε οδηγό για παράνομη στάθμευση στις 3/4/202X. Το πρόστιμο πληρώνεται και το σχετικό αντίτιμο εισρέει στα ταμεία του Δήμου στις 13/4/202X. Πότε θα πρέπει να αναγνωρισθεί το σχετικό έσοδο του Δήμου;

Απάντηση: Παρόλο που στο συγκεκριμένο παράδειγμα δεν υπάρχει παροχή αγαθού ή υπηρεσίας από κάποιο φορέα, κατά τη βεβαίωση του προστίμου υπάρχει η διοικητική πράξη από την οποία αφενός προκύπτει η υποχρέωση του οδηγού να πληρώσει το πρόστιμο στο δήμο, και αφετέρου το σχετικό ποσό προσδιορίζεται με ακρίβεια. Συνεπώς το έσοδο του δήμου από το πρόστιμο θα αναγνωρισθεί κατά τη βεβαίωση (3/4/202X), ανεξαρτήτως του πότε θα καταβληθεί από τον οδηγό.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η: Δημόσιο μουσείο καταθέτει 100.000€ σε ετήσια προθεσμιακή κατάθεση με επιτόκιο 4% την 1.10.20X0. Από τη συγκεκριμένη κατάθεση θα εισπράξει ποσό ύψους 4.000€ το οποίο είναι πληρωτέο στην λήξη της κατάθεσης, δηλαδή την 1.10..20X1. Αν υποθέσουμε ότι η χρήση του λήγει στις 31.12.20X0, τι έσοδο θα αναγνωρίσει κατά τη περίοδο 20X0;

Απάντηση: Παρόλο που δεν υπάρχει κάποια πληρωμή ποσού που αφορά τη συγκεκριμένη προθεσμιακή κατάθεση κατά τη χρήση 20X0, η περίοδος που τα χρήματα παραμένουν δεσμευμένα στην κατάθεση συμπεριλαμβάνει τρεις μήνες του έτους 20X0 και εννέα μήνες του έτους 20X1. Συνεπώς βάσει της αρχής του δεδουλευμένου ο τόκος ύψους 4.000€ αντιστοιχεί κατά 3/12 στη χρήση του 20X0, και

συνεπώς το μουσείο θα αναγνωρίσει έσοδο ύψους $4.000 \times (3/12) = 1.000\text{€}$ στη χρήση του 20X1.

Τα ανωτέρω παραδείγματα αφορούν όλα σε περιπτώσεις αναγνώρισης δεδουλευμένων εσόδων. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις βλέπουμε αφενός ότι το ποσό του εσόδου μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια, και αφετέρου θεωρούμε ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι το σχετικό οικονομικό όφελος πράγματι θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα.

Γενικά τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν:

1. Είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας⁶, βάσει της παραδοχής του δουλευμένου και
2. Η αξία των μελλοντικών οφελών μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

Στην πράξη ανάλογα και την κατηγορία του σχετικού εσόδου, η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται με συγκεκριμένο τρόπο, ο οποίος περιγράφεται 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.

⁶ Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας, ενώ όταν χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία καθαρών χρηματοροών αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν μελλοντικό οικονομικό όφελος.

(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 πληρούνται οι όροι αναγνώρισης όταν εκδίδεται η διοικητική πράξη που προβλέπει την καταβολή τους

(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 δεδουλευμένου 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

(ι) Το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αναγνωρίζεται ως έσοδο του λήπτη κατά το χρόνο που εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο της διανέμουσας οντότητας.

(κ) Τα ενοίκια 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) Τα πρόστιμα και οι ποινές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που προσδιορίζεται η σχετική υποχρέωση.

2.3 Έννοιες της δαπάνης, κόστους και εξόδου

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε αντίθεση με τη λογιστική ταμειακής βάσης, στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης η πληρωμή ταμειακών διαθεσίμων δε συνεπάγεται απαραίτητα και την αναγνώριση κάποιου σχετικού εξόδου. Για την πλήρη κατανόηση του ανωτέρω απαιτείται να προσδιοριστεί η έννοια του κόστους, η οποία σχετίζεται με την πληρωμή ταμειακών διαθεσίμων ή την κατά τα άλλα επένδυση αγοραστικής δύναμης. Το κόστος ορίζεται ως το ποσό ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδύναμων που πληρώνεται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίδεται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησής του ή κατασκευής του. Παρόμοια είναι η έννοια της δαπάνης, η οποία ορίζεται ως το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατίθεται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή υπηρεσίας. Λογιστικά, η διενέργεια δαπάνης δημιουργεί είτε περιουσιακό στοιχείο είτε έξοδο. **Στη δεδουλευμένη λογιστική το έξοδο ορίζεται ως η μείωση του οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς με τη μορφή εκροών ή ανάλωσης περιουσιακών στοιχείων ή ανάληψης υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μείωση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που σχετίζονται με διανομές στους ιδιοκτήτες.**

Μελέτη Περίπτωσης 1^η: Δημόσιο νοσοκομείο αγοράζει μετρητοίς φαρμακευτικό υλικό αξίας 10.000€, το οποίο παραλαμβάνει και φυλάσσει στις αποθήκες του, προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί στο μέλλον κατά την παροχή των νοσοκομειακών υπηρεσιών. Αποτελεί έξοδο η ανωτέρω δαπάνη για το νοσοκομείο;

Απάντηση: Η ανωτέρω δαπάνη δεν αποτελεί έξοδο για το νοσοκομείο, καθώς είναι εμφανές ότι δημιουργεί ένα περιουσιακό στοιχείο του νοσοκομείου, δηλαδή το φαρμακευτικό υλικό. Το παραπάνω προκύπτει και βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, καθώς η μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου (ταμειακά διαθέσιμα) αντισταθμίζεται από ισόποση αύξηση άλλου περιουσιακού στοιχείου (φαρμακευτικό υλικό), και συνεπώς δεν προκύπτει ουδεμιά μείωση της καθαρής του θέσης.

Όπως είδαμε και ανωτέρω, τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και όχι όταν διενεργείται η πληρωμή που σχετίζεται με αυτά.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η: Ασφαλισμένος καταθέτει παραστατικό αγοράς γυαλιών οράσεως σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης. Βάσει του καταστατικού του ο εν λόγω οργανισμός οφείλει να αποζημιώσει τον ασφαλισμένο για τη συγκεκριμένη αγορά με ποσό ύψους 100€, το οποίο οφείλει να καταβάλει εντός τριών μηνών. Πότε θα αναγνωρισθεί το σχετικό έξοδο;

Απάντηση: Δεδομένου ότι ο Ο.Κ.Α. με την κατάθεση του παραστατικού αγοράς οφείλει να αποζημιώσει τον ασφαλισμένο, και το σχετικό ποσό μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια, το σχετικό έξοδο προκύπτει και θεωρείται πραγματοποιηθέν για τον Ο.Κ.Α.. Συνεπώς το έξοδο αναγνωρίζεται με την κατάθεση του παραστατικού, ανεξαρτήτως του πότε θα πληρωθεί.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η: Δήμος προσλαμβάνει συνεργείο συντήρησης για τη συντήρηση κοινόχρηστου χώρου (πάρκου). Βάσει της σύμβασης και λόγω του μεγέθους του χώρου η συντήρηση θα διαρκέσει έξι μήνες, ενώ το συνεργείο θα πληρωθεί ποσό ύψους 10.000€. Κατά τη λήξη της χρήσης του Δήμου, έχουν παρέλθει δύο μήνες από την έναρξη των εργασιών, και το συνεργείο έχει αποδεδειγμένα ολοκληρώσει το ήμισυ των σχετικών εργασιών. Τι έξοδο θα αναγνωρίσει ο Δήμος;

Απάντηση: Βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, τα έξοδα αναγνωρίζονται με την παροχή της υπηρεσίας. Κατά τη λήξη της χρήσης του Δήμου έχει ήδη παρασχεθεί το 50% των υπηρεσιών συνολικής αξίας 10.000€. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο δήμος θα αναγνωρίσει έξοδο παροχής υπηρεσιών $50\% \times 10.000\text{€} = 5.000\text{€}$.

Στην πράξη ανάλογα και την κατηγορία του σχετικού εξόδου, η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται με συγκεκριμένο τρόπο, ο οποίος περιγράφεται κατωτέρω:

(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 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.

(ε) Οι προμήθειες αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

(στ) 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.

(ζ) 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.

(η) Οι φόροι αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τον χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους.

(θ) 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.

(ι) Τα πρόστιμα αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά το χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους.

2.4 Απαιτήσεις, υποχρεώσεις και προκαταβολές

Βάσει του ορισμού της δεδουλευμένης λογιστικής, είδαμε ότι τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται ανεξαρτήτως του πότε πραγματοποιείται η πληρωμή. Στις περιπτώσεις επομένως που αναγνωρίζουμε έσοδο ή έξοδο προτού διενεργηθεί η πληρωμή, προκειμένου να ακολουθήσουμε τις αρχές της διπλογραφικής λογιστικής οι σχετικοί λογαριασμοί εσόδων και εξόδων αντιστοιχίζονται κατά την εγγραφή με λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων αντίστοιχα. Παραδείγματα των ανωτέρω περιπτώσεων έχουν ήδη παρουσιαστεί κατά τη μελέτη περίπτωσης του Κεφαλαίου 1.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις στις οποίες η πληρωμή λαμβάνει χώρα προτού αναγνωρισθεί το σχετικό δεδουλευμένο έσοδο ή έξοδο. Σε αυτήν την περίπτωση χρησιμοποιούνται λογαριασμοί προκαταβολών, οι οποίοι ουσιαστικά αποτελούν και αυτοί λογαριασμοί απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, ανάλογα αν αφορούν προκαταβολή που πληρώνεται σε προμηθευτή ή προκαταβολή που λαμβάνεται από πελάτη αντίστοιχα.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η: Ν.Π.Δ.Δ. προκαταβάλλει μισθούς δεκαπενθημέρου σε μονίμους υπαλλήλους του αξίας 10.000€. Θα αναγνωρίσει έξοδο κατά την πληρωμή;

Απάντηση: Το Ν.Π.Δ.Δ. δε θα αναγνωρίσει έξοδο, καθώς το ποσό αφορά προκαταβολή δεδομένου ότι οι υπάλληλοι δεν έχουν ακόμα παράσχει την εργασία που αντιστοιχεί στην εν λόγω μισθοδοσία. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.01	Προκαταβολές παροχών σε εργαζομένους	10.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

Με την παροχή της μισθωτής εργασίας και τη συνεπακόλουθη αναγνώριση της μισθοδοσίας ως έξοδο, η προκαταβολή θα κλείσει με την εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000	
4.9.2.01.01	Προκαταβολές παροχών σε εργαζομένους		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

Μελέτη Περίπτωσης 2^η: Φορολογική αρχή εισπράττει φόρο επόμενης χρήσης από επιχείρηση αξίας 5.000€. Θα αναγνωρίσει έσοδο κατά την είσπραξη;

Απάντηση: Η φορολογική αρχή δε θα αναγνωρίσει έσοδο, καθώς ο φόρος δεν αντιστοιχεί στην τρέχουσα χρήση και συνεπώς αποτελεί προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	5.000	
5.9.1.01.XX	Προκαταβολές φορολογικών εσόδων		5.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>5.000</u>	<u>5.000</u>

Στην επόμενη χρήση, όταν ο φόρος προσδιορισθεί και βεβαιωθεί το αντίστοιχο έσοδο η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.1.01.XX	Προκαταβολές φορολογικών εσόδων	5.000	
1.1.5.02.XX	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από εταιρείες		5.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>5.000</u>	<u>5.000</u>

2.5 Αποθέματα – Αναλώσεις αποθεμάτων

Τα διάφορα αποθέματα (π.χ. υγειονομικό και φαρμακευτικό υλικό) αποτελούν περιουσιακά στοιχεία, καθώς ενσωματώνουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας για τη δημόσια οντότητα, και κατά συνέπεια η απόκτησή τους δεν αποτελεί έξοδο. Είναι σαφές πως βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, η αύξηση του περιουσιακού στοιχείου των αποθεμάτων αντισταθμίζει την όποια μείωση των ταμειακών διαθέσιμων ή την αύξηση των υποχρεώσεων, και συνεπώς δεν προκύπτει μείωση στην καθαρή θέση της οντότητάς με την αγορά αποθεμάτων. Καθώς όμως τα διάφορα αγαθά που αποτελούν απόθεμα πωλούνται, δωρίζονται ή εν γένει αναλώνονται (π.χ. στην παραγωγική διαδικασία), προκύπτει μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου το οποίο προκαλεί μείωση στην καθαρή θέση της οντότητας, δηλαδή υπάρχει σχετικό έξοδο. Με άλλα λόγια, στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης το έξοδο αναγνωρίζεται με την ανάλωση των αποθεμάτων.

Ο πλέον συνήθης τρόπος να προσδιοριστεί η ανάλωση των αποθεμάτων είναι με τη φυσική απογραφή η οποία προσδιορίζει το υπάρχον απόθεμα, καθώς και την αξία των αναλωθέντων αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης με συγκεκριμένες μεθόδους. Σε περίπτωση που στο σχέδιο λογαριασμών της οντότητας υπάρχουν λογαριασμοί που αφορούν αναλώσεις αποθεμάτων, το σχετικό έξοδο μπορεί να καταγραφεί απευθείας σε αυτούς. Είναι εμφανές πως με την αναγνώριση του εξόδου από την ανάλωση, καταγράφεται και η σχετική μείωση στα αποθέματα.

Μελέτη Περίπτωσης: Δημόσιο νοσοκομείο πραγματοποιεί κάθε μήνα φυσική απογραφή του φαρμακευτικού υλικού στις αποθήκες του. Από την τελευταία απογραφή προέκυψε ότι κατά τον τελευταίο μήνα υπήρξε ανάλωση φαρμακευτικού υλικού αξίας 50.000€ κατά την παροχή νοσοκομειακών υπηρεσιών. Ποια είναι η σχετική εγγραφή;

Απάντηση:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.4.1.04.02	Αναλώσεις φαρμακευτικού υλικού και υγειονομικών αναλωσίμων	50.000	
3.2.4.02.02	Φαρμακευτικό υλικό και υγειονομικά αναλώσιμα		50.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>50.000</u>	<u>50.000</u>

2.6 Βασικές έννοιες παγίων περιουσιακών στοιχείων

Στην παρούσα υποενότητα θα δοθούν κάποιο βασικοί ορισμοί και θα παρουσιαστεί ο τρόπος με τον οποίο η δαπάνη για την αγορά των παγίων μετατρέπονται σε έξοδο.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ενσώματα ή άυλα. 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. Εφόσον τα πάγια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, η δαπάνη για την απόκτησή τους δεν αποτελεί έξοδο. Ο τρόπος με τον οποίο το κόστος αυτό μετατρέπεται σε έξοδο, με την πάροδο του χρόνου ζωής του παγίου, είναι οι αποσβέσεις.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου (ή άλλου ποσού που υποκαθιστά το κόστος) στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση ξεκινάει από την ημερομηνία που το υποκείμενο στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται. Μέσω της απόσβεσης αποτυπώνεται η μείωση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τη φθορά που υπέστη αυτό, είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά), είτε λόγω της χρήσεως (λειτουργική φθορά), είτε και όταν οφείλεται σε επιστημονικές και τεχνικές ανακαλύψεις και εφευρέσεις (τεχνολογική απαξίωση).

Μελέτη Περίπτωσης 1^η: Το 2022, Περιφέρεια προμηθεύτηκε ένα σχολικό λεωφορείο για τη μετακίνηση μαθητών σε απομακρυσμένα σχολεία. Το κόστος απόκτησης του λεωφορείου είναι 60.000€. Η Περιφέρεια εκτιμά ότι θα χρησιμοποιήσει το λεωφορείο για 20 χρόνια πριν το αποσύρει, με άλλα λόγια το λεωφορείο έχει μια ωφέλιμη ζωή 20 ετών. Με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, η ετήσια απόσβεση του λεωφορείου είναι 3.000€ ανά έτος (κατανομή κόστους ανά έτος: 60.000€/20 έτη). Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.8.1.01.XX	Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	3.000	
3.1.2.02.96	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		3.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>3.000</u>	<u>3.000</u>

Σχετική με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι επίσης η έννοια της απομείωσης, η οποία ορίζεται ως η ζημία στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν της συστηματικής αναγνώρισης των ζημιών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης. Η απομείωση αφορά σε μια σημαντική και μόνιμη μείωση του ανακτήσιμου ποσού των παγίων περιουσιακών στοιχείων, όπως τα ακίνητα και ο εξοπλισμός. Αυτό συμβαίνει όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στον ισολογισμό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, το οποίο είναι το μεγαλύτερο μεταξύ της εύλογης αξίας του μείον το κόστος πώλησης ή της αξίας χρήσης του. Η απομείωση μπορεί να προκύψει λόγω παραγόντων όπως ραγδαία και ξαφνική τεχνολογική απαξίωση, φυσικές ζημιές, μείωση της ζήτησης στην αγορά ή ρυθμιστικές αλλαγές. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, οι οντότητες οφείλουν να αξιολογούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία για πιθανή απομείωση όταν υπάρχουν ενδείξεις μείωσης της αξίας τους. Εάν διαπιστωθεί απομείωση, καταγράφεται μια ζημία απομείωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων, μειώνοντας τη λογιστική αξία του στοιχείου. Σε αντίθεση με την απόσβεση, η οποία κατανέμει το κόστος ενός παγίου καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η

απομείωση αναγνωρίζεται άμεσα και μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η: Σε συνέχεια του προηγούμενου παραδείγματος, έστω ότι το 2027 εισάγεται ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο περιορίζει σημαντικά ή και απαγορεύει την κυκλοφορία οχημάτων που λειτουργούν με τον τύπο καυσίμου που καταναλώνει το συγκεκριμένο λεωφορείο. Είναι σαφές πως η ραγδαία απαξίωση του λεωφορείου που συνεπάγεται η εν λόγω νομοθετική ρύθμιση δεν αφορά τη συστηματική αναγνώριση της φυσιολογικής φθοράς ή τεχνολογικής απαξίωσης, η οποία αναγνωρίζεται μέσω της απόσβεσης. Με άλλα λόγια, αφορά επιπρόσθετη της απόσβεσης μείωση της αξίας του, η οποία λογιστικά αναγνωρίζεται με τη διενέργεια απομείωσης. Εφαρμόζοντας την οικεία λογιστική πολιτική, η περιφέρεια εκτιμά πως η απομείωση της αξίας του λεωφορείου ανέρχεται σε 40.000 € (ενδεχομένως το λεωφορείο να εξακολουθεί να διαθέτει κάποια μικρή εναπομείνασα ανακτήσιμη αξία, π.χ. μέσω ανακύκλωσης ή πώλησης για σκραπ). Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
7.6.3.01.XX	Απομειώσεις παγίων στοιχείων	40.000	
3.1.2.02.94	Απομείωση μεταφορικών μέσων		40.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>40.000</u>	<u>40.000</u>

2.7 Εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων

Βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, λογαριασμοί απαιτήσεων και υποχρεώσεων χρησιμοποιούνται σε περιπτώσεις εισπραξης ή πληρωμής ποσών για λογαριασμό άλλων οντοτήτων. Ποσά τα οποία εισπράττονται για να αποδοθούν σε τρίτη οντότητα είναι προφανές βάσει των ορισμών ότι δεν αποτελούν έσοδο για την οντότητα που εισπράττει. Το ανωτέρω απορρέει και βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, καθώς η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων (ταμειακά διαθέσιμα) της οντότητας που εισπράττει αντισταθμίζεται από ισόποση αύξηση των υποχρεώσεων της έναντι του τελικού δικαιούχου, και συνεπώς δεν προκύπτει ουδεμία αύξηση της καθαρής της θέσης.

Μελέτη Περίπτωσης: Ο.Κ.Α. ο οποίος παρέχει συντάξεις εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από ασφαλισμένους ύψους 100.000€ οι οποίες αφορούν υγειονομική περίθαλψη και τις οποίες βάσει του νόμου θα πρέπει να αποδώσει σε έτερο Ο.Κ.Α.. Θα αναγνωρίσει έσοδο κατά την είσπραξη;

Απάντηση: Ο Ο.Κ.Α. δε θα αναγνωρίσει έσοδο καθώς το πόσο που εισέπραξε δεν ανήκει σε αυτόν, αλλά θα πρέπει να αποδοθεί σε τρίτο φορέα. Η εγγραφή κατά την είσπραξη είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	100.000	
5.9.3.02.01	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών		100.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>100.000</u>	<u>100.000</u>

Κατά την απόδοση γίνεται η αντίστροφη εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.3.02.01	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών	100.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		100.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>100.000</u>	<u>100.000</u>

Παρατηρούμε ότι δεν κινείται σε κανένα στάδιο λογαριασμός εσόδου για τα εν λόγω λογιστικά γεγονότα.

2.8 Συνοπτική αναφορά στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης

Το βασικό νομοθέτημα το οποίο αναφέρεται στην τροποποιημένη ταμειακή βάση για το Δημόσιο τομέα είναι το Π.Δ. 15/11 «Πέρι ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης». Όπως προκύπτει και από τον τίτλο του νομοθετήματος η

λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης ακολουθεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα όπως ακριβώς και η δεδουλευμένη. Η βασική διαφοροποίησή της αφορά την λογιστική βάση, καθώς επί της ουσίας στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης το βασικό κριτήριο αναγνώρισης των λογιστικών γεγονότων αποτελούν οι ταμειακές ροές για τα έξοδα, και οι βεβαιώσεις/εκκαθαρίσεις για τα έσοδα. Εντούτοις οι δεδουλευμένες απαιτήσεις και υποχρεώσεις (λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι) λαμβάνονται υπόψη στο τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, πραγματοποιούνται τα εξής:

- (α) λογιστικοποιούνται οι αποκτήσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, οι επενδύσεις, οι απαιτήσεις, τα διαθέσιμα, οι συμμετοχές του Ελληνικού Δημοσίου και οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις (περιλαμβανομένου και του Δημόσιου Χρέους)
- (β) αναγνωρίζονται οι αγορές αναλωσίμων αποθεμάτων ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν
- (γ) δημιουργούνται προβλέψεις για έξοδα καθώς και για προκύπτουσες από νόμο θεσμοθετημένες υποχρεωτικές αποδόσεις προς διάφορους φορείς
- (δ) λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα,
- (ε) δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις πλην εκείνων που αφορούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Ως έξοδα στη ΔΛΤΤΒ θεωρούνται α) οι δαπάνες, εκτός της αγοράς παγίων περιουσιακών στοιχείων, δαπανών επενδύσεων και πληρωμών χρεολυσίων, (β) οι δαπάνες σταθερού και διαρκούς χαρακτήρα, όπως μισθώματα και πάγια κατ' αποκοπή χορηγήματα που εξοφλούνται με χρηματικά εντάλματα ή άλλους τίτλους πληρωμής, γ) οι αγορές αποθεμάτων, και δ) ορισμένες κατηγορίες δεδουλευμένων εξόδων, όπως οι τόκοι του δημοσίου χρέους. Ως έσοδα στην ΔΛΤΤΒ θεωρούνται τα ποσά που βεβαιώνονται για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους από τις αρμόδιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο που προέρχονται και το χρόνο είσπραξής τους. Στα έσοδα περιλαμβάνεται και κάθε άλλο ποσό που γίνεται απαιτητό από το Δημόσιο, εκτός από τις εισπράξεις δανείων. Η μέθοδος αυτή επίσης στηρίζεται σε ορισμένες βασικές αρχές οι οποίες σε μεγάλο βαθμό είναι κοινές με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Συνοπτικά οι αρχές αυτές είναι οι εξής:

1. Η αρχή του ιστορικού κόστους
2. Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων
3. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων
4. Η αρχή της αντικειμενικότητας
5. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
6. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
7. Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης
8. Η αρχή της συντηρητικότητας

2.9 Διαφορές δεδουλευμένης βάσης με τροποποιημένη ταμειακή βάση

Οι βασικές διαφορές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 2.1: Βασικές διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης

Δεδουλευμένη Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης	Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης
Έσοδα αναγνωρίζονται τη στιγμή της βεβαίωσης και εκκαθάρισης από τις αρμόδιες υπηρεσίες	Τα έσοδα αναγνωρίζονται στη λογιστική χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν
Ως έξοδα ορίζονται εκείνες οι δαπάνες (πλην της αγοράς παγίων στοιχείων, των δαπανών επενδύσεων και της πληρωμής των χρεολυσίων) που έφτασαν στο στάδιο “προς εντολή πληρωμής”	Ως έξοδο ορίζεται η εκροή πόρων που προκαλεί μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των διανομών σε ιδιοκτήτες
Η αναγνώριση του εξόδου γίνεται με βασικό κριτήριο την ταμειακή εκροή	Τα έξοδα αναγνωρίζονται στη λογιστική χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν
Οι αγορές αναλωσίμων αποθεμάτων θεωρούνται έξοδα	Οι αναλώσεις και όχι οι αγορές των αποθεμάτων θεωρούνται έξοδα
Δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις εκτός των εξόδων πολυετούς απόσβεσης	Αποσβέσεις διενεργούνται για τα ενσώματα και τα άυλα πάγια

Σύνοψη κεφαλαίου

Στην παρούσα ενότητα αναλύθηκε η έννοια της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης, η οποία αποτελεί βασική αρχή για την καταγραφή εσόδων και δαπανών στις δημόσιες οικονομικές μονάδες. Δόθηκε έμφαση στη χρονική στιγμή αναγνώρισης των λογιστικών γεγονότων, η οποία δεν συμπίπτει απαραίτητα με την ημερομηνία πληρωμής ή είσπραξης. Παρατέθηκαν παραδείγματα καταγραφής εσόδων και εξόδων, καθώς και ιδιαίτερες περιπτώσεις εφαρμογής της δεδουλευμένης βάσης σε συναλλαγές όπως οι επιχορηγήσεις, τα πρόστιμα, οι τόκοι, τα ενοίκια και οι κοινωνικές παροχές. Επιπλέον, εξετάστηκαν έννοιες όπως οι προκαταβολές, οι απαιτήσεις, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, μαζί με τη λογιστική μεταχείριση των αποσβέσεων και των απομειώσεων αξίας. Τέλος, έγινε αναφορά στη λογιστική της τροποποιημένης ταμειακής βάσης, και παρουσιάστηκαν οι κύριες διαφοροποιήσεις της σε σύγκριση με τη δεδουλευμένη μέθοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 3)

3.1 Εισαγωγή

3.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η παρουσίαση των θεμελιωδών εννοιών και του νομοθετικού πλαισίου που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Με αυτόν τον τρόπο, τα στελέχη που θα κληθούν να εφαρμόσουν την επερχόμενη Λογιστική Μεταρρύθμιση θα έχουν μια πρώτη επαφή με τις βασικές αρχές, τους κανόνες και το γενικότερο εννοιολογικό πλαίσιο στο οποίο βασίζεται.

3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας, οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να κατανοήσουν τις θεμελιώδεις αρχές του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και το θεωρητικό πλαίσιο στο οποίο βασίζεται.
- Να εξοικειωθούν με το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική μεταρρύθμιση, όπως το Π.Δ. 54/2018 και τα κείμενα των Λογιστικών Πολιτικών.
- Να γνωρίσουν τα βασικά σημεία των Λογιστικών Πολιτικών, καθώς και τα θεματικά αντικείμενα τα οποία πραγματεύονται.
- Να μάθουν τις ευρωπαϊκές και διεθνείς εξελίξεις που αφορούν τον κλάδο της Λογιστικής του Δημοσίου Τομέα.

3.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζεται το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), όπως αυτό καθορίστηκε από το π.δ. 54/2018. Γίνεται αναφορά στο πεδίο εφαρμογής του ΛΠΓΚ και παρουσιάζεται η θεωρητική του βάση, η οποία βασίζεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Αναδεικνύεται επίσης η προσπάθεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανάπτυξη των

EPSAS με στόχο την εναρμόνιση της δημόσιας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στα βασικά χαρακτηριστικά του λογιστικού πλαισίου, όπως η υιοθέτηση της διπλογραφικής μεθόδου, το κοινό σχέδιο λογαριασμών και η τήρηση ενός αξιόπιστου, ελέγξιμου και τεκμηριωμένου λογιστικού συστήματος από τις υπόχρεες οντότητες. Τέλος, γίνεται αναφορά στις εκδοθείσες Λογιστικές Πολιτικές που εφαρμόζονται για την εναρμονισμένη απεικόνιση των λογιστικών μεγεθών, καθώς και στη σχέση τους με τα πρότυπα IPSAS στα οποία βασίζονται.

3.2 Εισαγωγή στο Π.Δ. 54/2018 και πεδίο εφαρμογής του

Το Π.Δ. 54/2018 το οποίο δημοσιεύτηκε τον Ιούνιο του 2018 όρισε το περιεχόμενο και το χρόνο εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

Με το άρθρο 1 του Π.Δ. 54/2018 ορίζεται το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτοί καθορίζονται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Οι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι από άλλη νομοθεσία υποχρεούνται να εφαρμόζουν το λογιστικό πλαίσιο των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα, εφαρμόζουν εκείνο το πλαίσιο (λογιστικό πλαίσιο οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα). Παράδειγμα τέτοιων φορέων αποτελούν τα διάφορα Ν.Π.Ι.Δ. της Γενικής Κυβέρνησης τα οποία βάσει της νομοθεσίας ακολουθούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς (IFRS). Ωστόσο οι εν λόγω φορείς υποχρεούνται να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές που ορίζει το Π.Δ. 54/2018. Ανεξαρτήτως επίσης του λογιστικού πλαισίου που ακολουθούν, οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι συμμετέχουν στην ενοποίηση (κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων Γενικής Κυβέρνησης), υποχρεούνται να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για σκοπούς κατάρτισης των εν λόγω αναφορών.

3.3 Θεωρητική βάση Π.Δ. 54/2018 και διεθνείς εξελίξεις

Θεμέλιο του Π.Δ. 54/2018 αποτελούν διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του

Δημοσίου Τομέα συντάσσονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of accountants – IFAC) η οποία έχει τους εξής στόχους:

1. Τον καθορισμό και την εδραίωση υψηλής ποιότητας επαγγελματικών λογιστικών προτύπων,
2. Τη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων διεθνώς, και
3. Τη δημόσια έκφραση γνώμης για θέματα δημοσίου συμφέροντος που αφορούν τη λογιστική επιστήμη.

Ειδικότερα για το δημόσιο τομέα, υπάρχει το συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα (International Public sector Accounting Standards Board – IPSASB) με στόχο την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας για δημόσιους φορείς διεθνώς για τη σύνταξη λογιστικών καταστάσεων γενικής χρήσης. Τα IPSAS δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, και ως εκ τούτου η υιοθέτησή τους επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του κάθε κράτους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αφορούν κυρίως τη δεδουλευμένη λογιστική βάση (accrual IPSAS). Το βασικό χαρακτηριστικό τους είναι ότι συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial reporting Standards – IFRS) για τον ιδιωτικό τομέα, μετά από κατάλληλη προσαρμογή των τελευταίων για το δημόσιο τομέα. Ωστόσο, γίνεται ταυτόχρονα ανάπτυξη νέων προτύπων που είτε δεν καλύπτονται επαρκώς είτε δεν αντιμετωπίζονται από τα IFRS. Τα IPSAS αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού (general purpose financial statements) και αφορούν το σύνολο των φορέων του δημοσίου εκτός από ορισμένες δημόσιες επιχειρήσεις (π.χ. δημόσιες επιχειρήσεις ηλεκτρισμού), για τις οποίες εφαρμόζονται τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα.

Καθώς όπως προαναφέρθηκε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, η Ευρωπαϊκή Ένωση βρίσκεται στο στάδιο σχεδιασμού και κατάρτισης των δικών της λογιστικών προτύπων, τα οποία ονομάζονται Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS)⁷. Τα EPSAS βασίζονται κυρίως στα IPSAS, θα έχουν όμως σημαντικές προσαρμογές για τις ευρωπαϊκές ανάγκες και

⁷ European Commission. [Communication - European public sector accounting standards \(EPSAS\) - Eurostat](#)

ιδιαιτερότητες. Η μελλοντική εφαρμογή των EPSAS στοχεύει να αυξήσει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής λογιστικής του δημόσιου τομέα μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε., αναπτύσσοντας και εφαρμόζοντας ένα εναρμονισμένο ευρωπαϊκό λογιστικό πλαίσιο. Αυτό θα ενισχύσει τη χρηστή διακυβέρνηση, τη λήψη αποφάσεων και την ορθή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών.

Οι πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις είναι σημαντικές για σκοπούς λογοδοσίας και τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων. Σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, την παρούσα στιγμή δεν υπάρχουν κοινά λογιστικά πρότυπα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τον δημόσιο τομέα στην Ε.Ε. Η αρμόδια υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Eurostat προωθεί τις εργασίες της μέσω της Ομάδας Εργασίας για τα EPSAS, η οποία αποτελείται από εμπειρογνώμονες που εκπροσωπούν τα κράτη μέλη καθώς και άλλους βασικούς ενδιαφερομένους από την Ε.Ε. και λοιπούς διεθνείς οργανισμούς. Η Eurostat παρέχει επίσης τεχνική υποστήριξη για τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις των κρατών μελών και σε ορισμένες περιπτώσεις τις συγχρηματοδοτεί. Η συστηματική επικοινωνία για τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα πραγματοποιείται σε συνεργασία με φορείς χάραξης πολιτικής, κυβερνήσεις, εμπειρογνώμονες, ακαδημαϊκούς και λοιπούς ενδιαφερόμενους φορείς. Η κατάρτιση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Πρότυπων του Δημοσίου Τομέα την παρούσα στιγμή προχωρά σε δύο φάσεις:

- αύξηση της δημοσιονομικής διαφάνειας στα κράτη μέλη βραχυπρόθεσμα και μεσοπρόθεσμα, μέσω της ενθάρρυνσης και υποστήριξης των λογιστικών μεταρρυθμίσεων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, με παράλληλη ανάπτυξη του πλαισίου των EPSAS, και
- ενίσχυση της συγκρισιμότητας ανάμεσα στα λογιστικά μεγέθη των κρατών μελών μακροπρόθεσμα.

3.4 Βασικά χαρακτηριστικά λογιστικού πλαισίου

Όπως προαναφέρθηκε το λογιστικό πλαίσιο βασίζεται σε σημαντικό βαθμό στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα, και καλύπτει τις θεμελιώδεις αρχές για τα θέματα αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης επιμέτρησης και παρουσίασης

των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα βασικά χαρακτηριστικά του λογιστικού πλαισίου είναι:

- Η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με ενιαίο τρόπο για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης,
- Κοινό σχέδιο λογαριασμών οικονομικής ταξινόμησης για τον προϋπολογισμό και τη λογιστική,
- Δυνατότητα παρακολούθησης πολλαπλών ταξινομήσεων εκ των οποίων η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική είναι υποχρεωτικές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η πλήρης ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του Π.Δ., το περιεχόμενο των αναλυτικών λογαριασμών, η μεταξύ τους συνδεσμολογία και οι αναλυτικές οδηγίες για την αρχική αναγνώριση, τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και την παρουσίαση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Με δεδομένο ότι το Π.Δ. 54/2018 έχει ως πεδίο εφαρμογής τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου από αυτές προϋποθέτει την τήρηση κατάλληλου λογιστικού συστήματος το οποίο θα πρέπει να:

1. παρακολουθεί τα έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημίες, λοιπά στοιχεία καθαρής θέσης, περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, προβλέψεις και λοιπές περιουσιακές ροές.
2. τηρείται με βάση τη διπλογραφική μέθοδο
3. συντάσσει τις απαιτούμενες χρηματοοικονομικές αναφορές.

Η διοίκηση των υπόχρεων οντοτήτων είναι υπεύθυνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος διασφαλίζεται όταν:

(α) τα λογιστικά αρχεία τηρούνται βάσει των προβλεπόμενων πολιτικών με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων,

(β) οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες είναι ευχερώς ελέγξιμες. Οι διαδικασίες του λογιστικού συστήματος θεωρούνται ως ευχερώς ελέγξιμες, όταν:

(i) υπάρχει αμφίδρομη συσχέτιση μεταξύ:

- γεγονότων, συναλλαγών και λοιπών πράξεων,
- λογιστικών αρχείων,
- χρηματοοικονομικών αναφορών,

(ii) πρόσωπα που διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, μπορούν να αποκτούν εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές, τα γεγονότα και οι λοιπές πράξεις, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

(γ) οι συναλλαγές, τα γεγονότα, και οι λοιπές πράξεις στηρίζονται σε κατάλληλη και επαρκή τεκμηρίωση.

3.5 Λογιστικές Πολιτικές

Οι λογιστικές πολιτικές αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Η εφαρμογή των εν λόγω πολιτικών είναι υποχρεωτική από τις οντότητες που εφαρμόζουν το Λογιστικό Πλαίσιο, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 1 του Π.Δ. 54/2018. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν τις Λογιστικές Πολιτικές της Γενικής Κυβέρνησης. Οι Λογιστικές Πολιτικές καταρτίζονται και δημοσιεύονται από την αρμόδια Διεύθυνση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, και όπως ακριβώς και το Π.Δ. 54/2018, βασίζονται κυρίως στα σχετικά Διεθνή Λογιστική Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Σε μεγάλο βαθμό οι Λογιστικές Πολιτικές αποτελούν προσαρμογή των σχετικών IPSAS στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ελληνικού δημοσίου τομέα, ενώ ιδιαίτερη μέριμνα δίνεται ώστε οι σχετικές πολιτικές να είναι εφαρμόσιμες από τους δημόσιους φορείς.

Για τους σκοπούς της παρούσης ενότητας, αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα οι λογιστικές πολιτικές που έχουν εκδοθεί μέχρι και το Α' εξάμηνο του 2025:

Πίνακας 3.1: Εκδοθείσες Λογιστικές Πολιτικές

α/α	Τίτλος Λογιστικής Πολιτικής	Σχετικό IPSAS
A'	«Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»	-
B'	«Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς»	IPSAS 14
Γ'	«Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Εκτιμήσεων και Λάθη»	IPSAS 3
Δ'	«Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής»	IPSAS 32
Ε'	«Μισθώσεις»	IPSAS 13
ΣΤ'	«Ενσώματα Πάγια»	IPSAS 16 & 17
Ζ'	«Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»	IPSAS 31
Η'	«Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Χρηματοροές»	IPSAS 26
Θ'	«Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε Δημιουργούν Χρηματοροές»	IPSAS 21
Ι'	«Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία»	IPSAS 19
ΙΑ'	Αποθέματα	IPSAS 12
ΙΒ'	Μη-Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες	IPSAS 44

3.6 Βασικά σημεία Λογιστικών Πολιτικών

α) Λογιστική Πολιτική για την πρώτη εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης

Η Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (ΛΠΠΕ) του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης αποσκοπεί στη διασφάλιση της ομαλής και ακριβούς μετάβασης στο ΛΠΓΚ, και συνεπώς αποτελεί το θεμελιώδες εγχειρίδιο των λογιστικών αρχών και κανόνων που θα κληθούν να ακολουθήσουν οι υπόχρεες οντότητες. Απευθύνεται στις οντότητες που για πρώτη φορά θα εφαρμόσουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης ή σε εκείνες που ήδη εφαρμόζουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με άλλο πλαίσιο, και υποχρεούνται να μεταπέσουν στο ΛΠΓΚ. Η ΛΠΠΕ παρέχει γενική καθοδήγηση και θέτει τους βασικούς κανόνες

λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών και των λοιπών οικονομικών γεγονότων, τους οποίους στη συνέχεια περιγράφουν και εξειδικεύουν περαιτέρω οι λοιπές Λογιστικές Πολιτικές.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της ΛΠΠΕ αφορούν κυρίως την περίοδο προετοιμασίας (προπαρασκευαστική περίοδο) από 1/1/2025 έως και 31/12/2025. Ισχύουν όμως και πέραν της μεταβατικής περιόδου για τις περιπτώσεις χρηματοοικονομικών γεγονότων και στοιχείων, **η απεικόνιση των οποίων δεν ρυθμίζεται από σχετική ειδική Λογιστική Πολιτική**. Όταν δηλαδή για συγκεκριμένα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει εκδοθεί ειδική Λογιστική Πολιτική (π.χ. Ενσώματα Πάγια), τότε η λογιστική διαχείριση των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών στοιχείων και των σχετικών με αυτά συναλλαγών ρυθμίζεται από την οικεία ειδική Λογιστική Πολιτική.

β) Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να παρουσιάσει πότε μια οικονομική οντότητα υποχρεούται να προσαρμόσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι εκείνα τα γεγονότα, τόσο ευνοϊκά όσο και δυσμενή, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται. Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς: τα διορθωτικά γεγονότα και τα μη διορθωτικά γεγονότα.

- Ειδικότερα, η οντότητα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα, δηλαδή τα γεγονότα που τεκμηριώνουν συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ. διευθέτηση ή διακανονισμός μιας δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία αναφοράς, που επιβεβαιώνει ότι υπήρχε υφιστάμενη υποχρέωση εις βάρος της οικονομικής οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς).

- Αντίστοιχα, η οντότητα δεν επιτρέπεται να προσαρμόζει ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για μη διορθωτικά γεγονότα,

δηλαδή γεγονότα που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ. μείωση της εύλογης αξίας των ακινήτων μετά το τέλος του έτους, η οποία δεν αλλάζει την αποτίμηση της περιουσίας κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά αντίθετα αντικατοπτρίζει συνθήκες οι οποίες αφορούν την επόμενη περίοδο).

γ) Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς για τον ποσοτικό προσδιορισμό, την αναγνώριση, την παρουσίαση, και τη γνωστοποίηση μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές πολιτικές, λογιστικές εκτιμήσεις, και διορθώσεις λαθών. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Οι λογιστικές πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνεπή και ομοιόμορφο τρόπο σε παρόμοιες συναλλαγές.
- Ενδεχόμενη αλλαγή σε μια λογιστική πολιτική πρέπει να πραγματοποιηθεί μόνο εάν αυτό απαιτείται από το ΛΠΓΚ ή, εν απουσία σχετικής Λογιστικής Πολιτικής ή οδηγίας, η αλλαγή επιφέρει σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.
- Μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός εάν είναι ανέφικτο για την οντότητα να προσδιορίσει είτε τις επιδράσεις της αλλαγής για κάθε περίοδο αναφοράς είτε τη συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής.
- Οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις (για παράδειγμα, η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου) λογιστικοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο ή στην τρέχουσα και μελλοντική περίοδο, χωρίς αναδρομική αναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρελθουσών χρήσεων.
- Όλα τα ουσιώδη σφάλματα προηγούμενης περιόδου θα διορθώνονται αναδρομικά στο σώμα των πρώτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται μετά την ανακάλυψή τους, με αναδρομική αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου.

δ) Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να ορίσει το λογιστικό χειρισμό για τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών από την πλευρά του παραχωρητή, ο οποίος συνήθως είναι οντότητα του δημοσίου τομέα. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Ο παραχωρητής αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών εάν:
 - i. Ο παραχωρητής ελέγχει ή ρυθμίζει ποιες υπηρεσίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, σε ποιον πρέπει να τις παρέχει και σε ποια τιμή
 - ii. Ο παραχωρητής ελέγχει οποιοδήποτε σημαντικό υπολειπόμενο συμφέρον στο περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της περιόδου του διακανονισμού
- Ο παραχωρητής αναγνωρίζει στις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών που παρέχονται από το φορέα εκμετάλλευσης.
- Όταν ένα ήδη υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω Λογιστικής Πολιτικής, τότε αναταξινομείται ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών.
- Ο παραχωρητής αναγνωρίζει επίσης μια υποχρέωση ή ένα αναβαλλόμενο έσοδο, ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο ο παραχωρητής αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης.

ε) Μισθώσεις

Σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής για τις Μισθώσεις είναι να καθορίσει, για μισθωτές και εκμισθωτές, τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις. Παρέχει τις απαραίτητες λογιστικές αρχές για την ταξινόμηση, την αναγνώριση, την επιμέτρηση και τη γνωστοποίηση των μισθώσεων. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Μια μίσθωση ταξινομείται είτε ως χρηματοδοτική είτε ως λειτουργική με βάση την ουσία της συναλλαγής και όχι το νομικό της τύπο. Μια χρηματοδοτική

μίσθωση μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνδέονται με την ιδιοκτησία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή, ενώ μια λειτουργική μίσθωση δεν μεταβιβάζει το σύνολο των κινδύνων και των ανταμοιβών στον μισθωτή.

- Στις περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων, οι μισθωτές θα αναγνωρίζουν το περιουσιακό στοιχείο που μισθώνεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης τους (ισολογισμό), με ταυτόχρονη αναγνώριση σχετικής υποχρέωσης. Οι εκμισθωτές δεν θα αναγνωρίζουν στις καταστάσεις το περιουσιακό στοιχείο που εκμισθώνουν, αλλά στη θέση του θα αναγνωρίζουν αντίστοιχη απαίτηση.

- Για τις περιπτώσεις των λειτουργικών μισθώσεων, οι καταβολές μισθωμάτων αναγνωρίζονται από τον μισθωτή ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο (δηλαδή αναγνωρίζοντας κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ισόποσο έξοδο για την κάθε επιμέρους περίοδο), εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική. Ο εκμισθωτής θα αναγνωρίσει τις καταβολές μισθωμάτων από τον μισθωτή ως έσοδο με αντίστοιχη εφαρμογή της ευθείας μεθόδου, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική.

στ) Ενσώματα Πάγια

Ο σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής για τα Ενσώματα Πάγια είναι να καθορίσει τις αρχές για την αρχική αναγνώριση και το μεταγενέστερο λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων, έτσι ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μπορούν να λάβουν ακριβείς πληροφορίες αναφορικά με τις συναλλαγές των οντοτήτων στα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Τα στοιχεία των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία εάν και μόνο εάν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι δυνατότητες παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

- Περιουσιακά στοιχεία υποδομής, όπως δρόμοι, δίκτυα, συστήματα αποχέτευσης και δίκτυα επικοινωνιών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη συγκεκριμένη πολιτική.

- Αρχική αναγνώριση θα πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα κόστη για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προβλεπόμενη χρήση του. Όταν ένα ενσώματο πάγιο ή επενδυτικό ακίνητο αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής (π.χ. δωρεά) το κόστος του επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

- Ύστερα από την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

- Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων με κόστος που είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται χωριστά.

- Οι αποσβέσεις διενεργούνται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό με το οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας αναλώνονται από την οικονομική οντότητα.

ζ) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Ο σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής για τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία είναι να διασφαλίσει την ορθή αναγνώριση και επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των φορέων που εφαρμόζουν το ΛΠΓΚ, και να καθορίσει τον σωστό λογιστικό χειρισμό των σχετικών οικονομικών γεγονότων. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι δυνατότητες παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με αυτό θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και παράλληλα το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

- Οι δαπάνες έρευνας δεν κεφαλαιοποιούνται ως αξία παγίου αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

- Το κόστος ανάπτυξης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κεφαλαιοποιείται μόνο αφού τεκμηριωθεί μεταξύ άλλων η πρόθεση, η ικανότητα και η τεχνική δυνατότητα της οντότητας να ολοκληρώσει το άυλο πάγιο π.χ. κατοχύρωση πατέντας φαρμάκου, καθώς και η δυνατότητά αυτού να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται είτε ως περιορισμένης ωφέλιμης ζωής, είτε ως απεριόριστης, ανάλογα με το αν υφίσταται προβλέψιμο όριο για την περίοδο κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει όφελος ή να παράγει υπηρεσίες για την οικονομική οντότητα.
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος κτήσης, μείον τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται αλλά ελέγχονται για απομείωση σε ετήσια βάση.

η) Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές (π.χ. ακίνητο που εκμισθώνεται) είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Η απομείωση είναι μια ζημία στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τις δυνατότητες παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, πέρα από τη συστηματική αναγνώριση της απώλειας των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου μέσω των αποσβέσεων.
- Ζημιά απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, με το τελευταίο να ορίζεται ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του μείον τα έξοδα πώλησης, και της αξίας χρήσης του.
- Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές, είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη πιθανή διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Μια οικονομική οντότητα θα αξιολογεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εάν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

- Εάν, και μόνο εάν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα μειωθεί στο ανακτήσιμο ποσό του. Το ποσό αυτής της μείωσης αποτελεί τη ζημία απομείωσης, η οποία αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

- Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο θα αναστρέφεται εάν και μόνο εάν έχει υπάρξει αλλαγή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού του περιουσιακού στοιχείου από τότε που αναγνωρίστηκε η τελευταία ζημία απομείωσης. Το ποσό κατά το οποίο αναστρέφεται η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία που το περιουσιακό στοιχείο θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

θ) Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν Χρηματοροές

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί χρηματοροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό υπηρεσιών του, με το τελευταίο να ορίζεται ως το υψηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, και της αξίας χρήσης του.

- Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί χρηματοροές είναι η παρούσα αξία της υπολειπόμενης δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, η οποία προσδιορίζεται με συγκεκριμένες προσεγγίσεις οι οποίες περιγράφονται αναλυτικά στην οικεία Λογιστική Πολιτική.

- Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να ελέγχονται για ενδείξεις απομείωσης, και τυχόν ζημιές απομείωσης που προκύπτουν θα αναγνωρίζονται αμέσως στα αποτελέσματα.

- Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο θα αναστρέφεται εάν και μόνο εάν έχει υπάρξει αλλαγή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου

ποσού του περιουσιακού στοιχείου από τότε που αναγνωρίστηκε η τελευταία ζημιά απομείωσης. Το ποσό κατά το οποίο αναστρέφεται η ζημιά απομείωσης δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία που το περιουσιακό στοιχείο θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

ι) Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία

Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να εντοπίσει τις συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, τους κανόνες επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Οι προβλέψεις αποτελούν υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Οι προβλέψεις θα αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν μια οικονομική οντότητα:

- i. έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός παρελθοντικού γεγονότος,
- ii. είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων για τον διακανονισμό της, και
- iii. δύναται να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ύψους της υποχρέωσης (μελλοντικής εκροής πόρων).

- Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις είναι οι δυνητικές δεσμεύσεις που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη των οποίων θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβεί ή δε συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας.

- Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις

- Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις γνωστοποιούνται στις σημειώσεις, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

ια) Αποθέματα

Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των αποθεμάτων. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη της αγοράς, τα κόστη μεταποίησης και τα λοιπά κόστη που πραγματοποιούνται προκειμένου τα αποθέματα να καταστούν έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή διάθεσή τους.
- Τα αποθέματα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Το κόστος των αποθεμάτων, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν (FIFO) ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους
- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών μιας οντότητας, μείον τα εκτιμώμενα κόστη ολοκλήρωσης και τα εκτιμώμενα κόστη που είναι αναγκαία για την πώληση, ανταλλαγή ή διανομή.
- Τα αποθέματα που κατέχονται για διανομή δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο ή για ανάλωση κατά τη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών οι οποίες πρόκειται να διανεμηθούν δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο, επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- Τα αποθέματα που αποκτώνται μέσω συναλλαγής χωρίς αντάλλαγμα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης.

ιβ) Μη-Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Ο σκοπός της συγκεκριμένης Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

- Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση) ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση εάν η λογιστική τους αξία είναι

σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης.

- Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής τους αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

- Διακοπείσα δραστηριότητα είναι ένα συστατικό μιας οντότητας που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων και για το οποίο είτε υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της διακριτής δραστηριότητας, είτε αποτελεί ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση

- Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί για τις διακοπείσες δραστηριότητες αφενός μια συνοπτική περιγραφή του αντικειμένου της διακοπείσας δραστηριότητας, και αφετέρου τους λόγους για τους οποίους αυτή διακόπτεται.

3.7 Χρηματοοικονομικές Αναφορές Π.Δ. 54/2018

Οι φορείς που υπάγονται στο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούνται βάσει του άρθρου 9 του Π.Δ. 54/2018 να συντάσσουν τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης – Ισολογισμός
- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης – Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων – Προσάρτημα

Οι οικονομικές καταστάσεις (πλην της Κατάστασης Ταμειακών Ροών) συντάσσονται στη βάση της λογιστικής του δεδουλευμένου και της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας.

Πέρα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι χρηματοοικονομικές αναφορές περιλαμβάνουν επίσης την Κατάσταση Δημοσιονομικής Αναφοράς και την Κατάσταση Προϋπολογισμού/Απολογισμού. Η Κατάσταση δημοσιονομικής

αναφοράς εμφανίζει τα οικονομικά μεγέθη με βάση το ευρωπαϊκό σύστημα λογαριασμών (European System of Accounts - ESA). Παρουσιάζει α) το πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου που περιλαμβάνει τα έσοδα, τα έξοδα, τις καθαρές αποκτήσεις των παγίων στοιχείων, τιμαλφών και αποθεμάτων, και β) την καθαρή χρηματοδότηση της περιόδου που περιλαμβάνει τις καθαρές αποκτήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Η κατάρτισή της γίνεται στη βάση του δεδουλευμένου. Η κατάσταση Προϋπολογισμού/Απολογισμού απεικονίζει τις πληροφορίες που αφορούν την κατάρτιση, παρακολούθηση και εκτέλεση του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, και χρησιμοποιεί την ίδια οικονομική ταξινόμηση με τη λογιστική. Το άρθρο 10 του Π.Δ. 54/2018 προβλέπει επίσης την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών αναφορών, οι οποίες με ευθύνη του Γενικού λογιστηρίου του Κράτους ενοποιούνται σε τέσσερα επίπεδα:

1. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της κεντρικής κυβέρνησης
2. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της τοπικής αυτοδιοίκησης
3. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές των φορέων κοινωνικής ασφάλισης
4. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της γενικής κυβέρνησης

Σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, οι εγκεκριμένες ετήσιες χρηματοοικονομικές αναφορές, πλην εκείνων της Κεντρικής Διοίκησης, ελέγχονται εντός τριών μηνών από την ημερομηνία έγκρισής τους. Συνοδευόμενες από την έκθεση του ελέγχου υποβάλλονται στο Υπουργείο Οικονομικών και δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης οντότητας, μέσα σε 10 ημέρες από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου. Όσον αφορά την κεντρική διοίκηση ισχύει το άρθρο 167 του νόμου 4270/2014, βάσει του οποίου ο απολογισμός και οι Οικονομικές Καταστάσεις αποστέλλονται μέχρι το τέλος Ιουνίου κάθε έτους από το υπουργείο Οικονομικών στο ελεγκτικό συνέδριο, το οποίο τις ελέγχει για ορθότητα και αξιοπιστία και τις επιστρέφει στο γενικό λογιστήριο του Κράτους εντός δύο μηνών. Ο υπουργός Οικονομικών αντιμετωπίζει εγγράφως τις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού συνεδρίου επί των Οικονομικών Καταστάσεων, όπου και επιστρέφονται μέσα σε 20 ημέρες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο στη συνέχεια συντάσσει έκθεση (Διαδήλωση) επί της ορθότητας και αξιοπιστίας του Απολογισμού και των Οικονομικών Καταστάσεων και την αποστέλλει στο Υπουργείο Οικονομικών στο τέλος Οκτωβρίου. Ο Απολογισμός, οι Οικονομικές Καταστάσεις και η διαδήλωση του ελεγκτικού Συνεδρίου προωθούνται

για κύρωση στη Βουλή μέχρι το τέλος Νοεμβρίου και πριν την κατάθεση του Κρατικού Προϋπολογισμού κάθε έτους.

3.8 Κοινό σχέδιο λογαριασμών και ταξινομήσεις

Το άρθρο 3 του Π.Δ. 54/2018 εισάγει κοινό σχέδιο λογαριασμών για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, με σκοπό την ορθή καταγραφή των συναλλαγών, τη διευκόλυνση της λογοδοσίας και της διαφάνειας, και την ευχερή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών αναφορών. Το ΠΔ 54/2018 αναγνωρίζει τρεις υποχρεωτικές ταξινομήσεις και άλλες τέσσερις προαιρετικές. Οι τρεις υποχρεωτικές είναι α) η οικονομική, β) η διοικητική και γ) η λειτουργική ταξινόμηση. Οι τέσσερις επιπλέον αναφέρονται σε α) ταξινόμηση κατά πρόγραμμα, β) κατά πηγή χρηματοδότησης, γ) για κοστολογικούς σκοπούς και δ) γεωγραφική ταξινόμηση. Το σχέδιο λογαριασμών θα πρέπει να εξυπηρετεί τουλάχιστον τις διαφορετικές ταξινομήσεις που αναφέρθηκαν αρχικά και υποχρεωτικά την οικονομική, τη διοικητική και τη λειτουργική ταξινόμηση.

Η οικονομική ταξινόμηση ακολουθεί τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European System of Accounts – ESA) και συμπληρωματικά του συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Governmental Financial Statistics Manual – GFSM) και αποτελεί τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών. Οι λογαριασμοί ταξινομούνται σε οκτώ ομάδες:

Ομάδα 1: Έσοδα

Ομάδα 2: Δαπάνες

Ομάδα 3: Ενσώματα πάγια, Άυλα πάγια και Αποθέματα

Ομάδα 4: Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 5: Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Προβλέψεις

Ομάδα 7: Λοιπές οικονομικές ροές

Ομάδα 8: Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης

Οι λογαριασμοί αναλύονται τουλάχιστον σε πέντε βαθμούς. Ο πρώτος βαθμός δηλώνει την ομάδα λογαριασμών. Ο δεύτερος αναλύει σε παραπάνω κατηγορίες

(ανάλογα με τη φύση του) τον πρώτο βαθμό, και ο τρίτος βαθμός αναλύει περαιτέρω το δεύτερο βαθμό. Οι τρεις πρώτοι βαθμοί έχουν ένα ψηφίο. Ο τέταρτος αναλύει περαιτέρω τον τρίτο βαθμό και ο πέμπτος τον τέταρτο βαθμό. Οι δυο τελευταίοι αριθμοί αναπτύσσονται σε δύο ψηφία. Με βάση την οικονομική ταξινόμηση ένας λογαριασμός θα έχει την εξής μορφή: X.X.X.XX.XX

Η διοικητική ταξινόμηση αντανακλά την οργανωτική και ιεραρχική δομή των υπόχρεων οντοτήτων και καθορίζει τις διοικητικές θέσεις που είναι νομικά υπεύθυνες για τη διαχείριση των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των οντοτήτων. Για σκοπούς διοικητικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται τρία τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών. Η διοικητική ταξινόμηση αναπτύσσεται συνολικά σε δεκατέσσερα (14) ψηφία, με τη μορφή XXXX-XXX-XXXXXXXX.

Η λειτουργική ταξινόμηση καθορίζει τους τομείς ανάλωσης των δαπανών (π.χ. υγεία, εκπαίδευση, άμυνα κ.λπ.) και αναπτύσσεται βάσει των αρχών που τίθενται από τα Διεθνή Πρότυπα COFOG (Classification of the Functions of Government - Ταξινόμηση των Λειτουργιών των Κυβερνήσεων) που εκδίδονται από τα Ηνωμένα Έθνη. Για σκοπούς λειτουργικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται δύο τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Πως θα χαρακτηρίζατε τις δαπάνες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας που αφορούν τακτική μισθοδοσία αξιωματικών του Πολεμικού Ναυτικού, με βάση την οικονομική, διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση;

Απάντηση: Η οικονομική ταξινόμηση ως γνωστόν καθορίζεται από το είδος του εσόδου/δαπάνης, το οποίο στην προκειμένη περίπτωση αποτελεί έξοδο παροχής σε εργαζομένους, και συγκεκριμένα τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων. Η διοικητική ταξινόμηση αφορά το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, και συγκεκριμένα το Γενικό Επιτελείο Ναυτικού. Τέλος, είναι εμφανές ότι η συγκεκριμένη λειτουργία της κυβέρνησης στην οποία αποσκοπεί η συγκεκριμένη δαπάνη, βάσει της λειτουργικής ταξινόμησης, είναι η στρατιωτική άμυνα.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Πως θα χαρακτηρίζατε τις δαπάνες του Υπουργείου Παιδείας που αφορούν την προμήθεια σχολικών θρανίων για μαθητές πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης, με βάση την οικονομική, διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση;

Απάντηση: Η οικονομική ταξινόμηση καθορίζεται από το είδος (φύση) της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η συναλλαγή λογιστικά δεν αποτελεί έξοδο, αλλά δαπάνη για αγορά παγίων, καθώς τα σχολικά θρανία αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία (έπιπλα). Η διοικητική ταξινόμηση αφορά την αρμόδια Διεύθυνση Πρωτοβάθμιας Εκπαίδευσης του Υπουργείου Παιδείας. Τέλος, είναι εμφανές ότι η συγκεκριμένη λειτουργία της κυβέρνησης στην οποία αποσκοπεί η συγκεκριμένη δαπάνη, βάσει της λειτουργικής ταξινόμησης, είναι η εκπαίδευση.

Μελέτη περίπτωσης 3^η

Η οντότητα Α ανήκει στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης καθώς συμπεριλαμβάνεται στο σχετικό μητρώο της ΕΛΣΤΑΤ. Έχει τη νομική μορφή Ανωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.) και υποχρεούται βάσει του νόμου να ακολουθεί και καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ ή IFRS). Τι από τα παρακάτω ισχύει για την οντότητα Α;

- i. Η οντότητα Α υποχρεούται να εφαρμόζει το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης
- ii. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ
- iii. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ, υποχρεούνται όμως να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές του Π.Δ. 54/2018
- iv. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ, υποχρεούνται όμως να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές του Π.Δ. 54/2018, καθώς και να εφαρμόζει το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης για σκοπούς κατάρτισης των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης.

Απάντηση

Η σωστή απάντηση είναι το (iv), καθώς η οντότητα Α θα εφαρμόσει το λογιστικό πλαίσιο των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα (ΔΠΧΠ), όμως δυνάμει του άρθρου 1

παρ. 2 του Π.Δ. 54/2018 υποχρεούται να καταρτίσει τις σχετικές πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές. Επίσης, εφόσον η εν λόγω οντότητα συμπεριλαμβάνεται στην ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης, τα στοιχεία τα οποία θα αποστέλλει για αυτό το σκοπό θα πρέπει να έχουν συνταχθεί βάσει του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής κυβέρνησης.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάστηκε το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), όπως αυτό ορίστηκε με το π.δ. 54/2018. Έγινε αναφορά στο πεδίο εφαρμογής του ΛΠΓΚ και αναλύθηκε η θεωρητική του θεμελίωση, η οποία στηρίζεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Τονίστηκε παράλληλα η πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανάπτυξη των προτύπων EPSAS, με σκοπό την ενοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα των κρατών-μελών. Ιδιαίτερη βαρύτητα δόθηκε στα κύρια χαρακτηριστικά του εν λόγω πλαισίου, όπως η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, η υιοθέτηση ενιαίου σχεδίου λογαριασμών και η απαίτηση για ένα αξιόπιστο, διακριβώσιμο και επαρκώς τεκμηριωμένο λογιστικό σύστημα από τους υπόχρεους φορείς. Τέλος, έγινε μνεία στις Λογιστικές Πολιτικές που εκδόθηκαν και εφαρμόζονται για την ομοιογενή παρουσίαση των λογιστικών δεδομένων, καθώς και στη σύνδεσή τους με τα πρότυπα IPSAS στα οποία βασίστηκαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 4)

4.1 Εισαγωγή

4.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσας θεματικής ενότητας είναι να παρουσιάσει τις θεμελιώδεις έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Στόχος είναι οι επιμορφωνόμενοι να αντιληφθούν ότι το θεωρητικό πλαίσιο δεν αποτελεί κάτι το ασαφές ή αφηρημένο, αλλά καθορίζει με σαφήνεια τη γενικότερη φιλοσοφία των λογιστικών πολιτικών και προσφέρει βασικές κατευθύνσεις και καθοδήγηση ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων για τα οποία δεν είναι διαθέσιμες ειδικότερες οδηγίες.

4.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να αντιληφθούν τις βασικές έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης
- Να μπορούν να χρησιμοποιήσουν το εννοιολογικό πλαίσιο ως καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση των γεγονότων για τα οποία δεν υπάρχουν ειδικότερες οδηγίες.
- Να κατανοήσουν τον σκοπό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τους βασικούς χρήστες στους οποίους απευθύνονται, καθώς και τις πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών αυτών.

4.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Η θεματική ενότητα πραγματεύεται το εννοιολογικό πλαίσιο που διέπει το ΛΠΓΚ, παρέχοντας θεωρητική καθοδήγηση σε περιπτώσεις όπου δεν υφίστανται ρητές προβλέψεις στις Λογιστικές Πολιτικές. Αναλύονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, και ορίζεται η έννοια της οντότητας αναφοράς. Παρουσιάζεται ο σκοπός των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, οι οποίες στοχεύουν στην πληροφόρηση των χρηστών, κυρίως πολιτών και παρόχων πόρων, για σκοπούς λογοδοσίας και τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στις πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών, οι οποίες σχετίζονται με την αξιολόγηση της απόδοσης, της ρευστότητας, της βιωσιμότητας και της συμμόρφωσης της οντότητας, ενώ μέσω μελέτης περίπτωσης αναδεικνύεται η σημασία της έγκαιρης αναγνώρισης δαπανών και υποχρεώσεων, προκειμένου να αποτυπώνεται πιστά η πραγματική οικονομική κατάσταση και να διασφαλίζεται η διαφάνεια και η λογοδοσία απέναντι στους πολίτες.

4.2 Σκοπός του εννοιολογικού πλαισίου

Το Εννοιολογικό Πλαίσιο αποσκοπεί στον προσδιορισμό των εννοιών που διέπουν και υποστηρίζουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης που υιοθετούν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης.

Το Εννοιολογικό Πλαίσιο δεν θεσπίζει δεσμευτικές απαιτήσεις, ούτε υπερσχύει των όσων αναφέρονται στις Λογιστικές Πολιτικές. Οι δεσμευτικές απαιτήσεις που αφορούν την αναγνώριση, τη μέτρηση και την παρουσίαση συναλλαγών και λοιπών οικονομικών γεγονότων και δραστηριοτήτων καθορίζονται στις Λογιστικές Πολιτικές.

Πάρα ταύτα, το Εννοιολογικό Πλαίσιο μπορεί να παρέχει καθοδήγηση για την αντιμετώπιση ζητημάτων που δεν καλύπτονται από τις Λογιστικές Πολιτικές. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλοι ενδιαφερόμενοι δύνανται να ανατρέξουν και να εξετάσουν τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης, τις αρχές επιμέτρησης και τις άλλες έννοιες που προσδιορίζονται στο Εννοιολογικό Πλαίσιο.

4.3 Ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Όπως είναι γνωστό, ο βασικός σκοπός των οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι να παρέχουν υπηρεσίες στους πολίτες, και όχι να παράγουν κέρδη ή να προσφέρουν αποδόσεις στους μετόχους ή λοιπούς ιδιοκτήτες. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα έχουν συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες οι οποίες τις διαφοροποιούν από οντότητες του ιδιωτικού τομέα, οι οποίες δραστηριοποιούνται στην αγορά και έχουν ως στόχο το κέρδος. Οι συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη διατύπωση του σχετικού εννοιολογικού λογιστικού πλαισίου, αλλά και τη

γενικότερη φιλοσοφία που διέπει την αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων που τις αφορούν. Τα βασικότερα ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι τα εξής:

- i. **Το εύρος και η σημασία των μη ανταλλακτικών συναλλαγών.** Σε μια μη ανταλλακτική συναλλαγή (non-exchange transaction), μια οικονομική οντότητα λαμβάνει αξία από τον αντισυμβαλλόμενο χωρίς να δίνει άμεσα περίπου ίση αξία ως αντάλλαγμα. Τέτοιες συναλλαγές είναι συνηθισμένες στον δημόσιο τομέα (φόροι, κοινωνικά επιδόματα, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις). Το επίπεδο και η ποιότητα των υπηρεσιών που λαμβάνει ένα άτομο ή ομάδα ατόμων, συνήθως δεν σχετίζεται άμεσα με το επίπεδο των φόρων που υπολογίζονται.
- ii. **Η σημασία του εγκεκριμένου προϋπολογισμού.** Οι περισσότερες κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα καταρτίζουν προϋπολογισμούς. Στις περισσότερες χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, υπάρχει συνταγματική απαίτηση να προετοιμαστεί και να δημοσιοποιηθεί ένας προϋπολογισμός που έχει εγκριθεί από το νομοθετικό σώμα (ή ισοδύναμο). Η νομοθεσία συχνά ορίζει το περιεχόμενο αυτής της τεκμηρίωσης. Η νομοθετική εξουσία ασκεί την εποπτεία και οι ψηφοφόροι και οι εκλεγμένοι εκπρόσωποί τους θεωρούν τη διοίκηση της οντότητας υπόλογη μέσω του προϋπολογισμού και άλλων μηχανισμών. Ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός αποτελεί συχνά τη βάση για τον καθορισμό των επιπέδων φορολογίας και αποτελεί μέρος της διαδικασίας για τη λήψη νομοθετικής έγκρισης για τις δαπάνες.
- iii. **Η μακροβιότητα του δημοσίου τομέα.** Τα εθνικά κράτη έχουν γενικά πολύ μεγάλη διάρκεια ύπαρξης. Τα κράτη μπορεί να αντιμετωπίσουν σοβαρές οικονομικές δυσκολίες και ενδέχεται να αθετήσουν τις υποχρεώσεις του δημοσίου χρέους, ωστόσο συνεχίζουν να υπάρχουν. Ακόμη και εάν δημόσιες οντότητες οι οποίες είναι μικρότερες από την κεντρική διοίκηση (π.χ. ΟΤΑ ή δημόσια νοσοκομεία) αντιμετωπίζουν οικονομικές δυσκολίες, το κράτος ενδέχεται να λειτουργήσει ως χρηματοδότης μέσω επιχορηγήσεων και άλλων μεταβιβάσεων, ως δανειστής έσχατης ανάγκης ή και ως εγγυητής σε μεγάλη κλίμακα. Οι κύριες δεσμεύσεις παροχής υπηρεσιών των εν λόγω οντοτήτων ενδέχεται να συνεχίσουν να χρηματοδοτούνται από υψηλότερο κυβερνητικό

επίπεδο. Για τους παραπάνω λόγους, η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) αποτελεί βασική παραδοχή για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του δημοσίου.

- iv. **Η φύση και ο σκοπός των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο Δημόσιο Τομέα.** Στο δημόσιο τομέα, ο πρωταρχικός λόγος για την κατοχή ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και άλλων περιουσιακών στοιχείων είναι η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας και όχι η ικανότητά τους να δημιουργούν ταμειακές ροές, καθώς πρωταρχικός σκοπός των εν λόγω οντοτήτων είναι η παροχή υπηρεσιών στους πολίτες. Γενικά τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας. Λόγω των τύπων των παρεχόμενων υπηρεσιών, ένα σημαντικό ποσοστό των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται από οντότητες του δημόσιου τομέα είναι εξειδικευμένο - για παράδειγμα, δρόμοι και στρατιωτικός εξοπλισμός. Μπορεί να υπάρχει περιορισμένη αγορά για τέτοια περιουσιακά στοιχεία και, ακόμη και τότε, μπορεί να χρειάζονται σημαντική προσαρμογή προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από άλλους φορείς. Αυτοί οι παράγοντες έχουν επιπτώσεις στην επιμέτρηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.
- v. **Ο ρυθμιστικός ρόλος του Δημόσιου Τομέα.** Τα κράτη και οι άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν ρυθμιστική εξουσία απέναντι σε οντότητες που δραστηριοποιούνται σε ορισμένους τομείς της οικονομίας. Ο σκοπός της εν λόγω εξουσίας είναι η διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος σύμφωνα με τους καθορισμένους στόχους της δημόσιας πολιτικής. Η ρυθμιστική παρέμβαση μπορεί επίσης να προκύψει όταν υπάρχουν ατέλειες της αγοράς, αδυναμία της αγοράς να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες, ή για τον μετριασμό συνεπειών οι επιπτώσεις των οποίων δεν μεταδίδονται μέσω της τιμολόγησης (π.χ. ρύπανση). Τέτοιες ρυθμιστικές δραστηριότητες πραγματοποιούνται σύμφωνα με νομικές διαδικασίες.

Μελέτη Περίπτωσης

Ο Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης Α εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από εργαζόμενους και εργοδότες και παρέχει συντάξεις γήρατος σε εργαζόμενους

που αποχωρούν από την αγορά εργασίας λόγω συμπλήρωσης του προβλεπόμενου ορίου ηλικίας. Οι συντάξεις οι οποίες παρέχονται δεν έχουν άμεση συνάφεια με τις ασφαλιστικές εισφορές που έχουν εισπραχθεί, αλλά υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο ο οποίος εξαρτάται από τα χρόνια υπηρεσίας, τον τελευταίο μισθό και την ελάχιστη σύνταξη. Ο εν λόγω ΟΚΑ καταρτίζει προϋπολογισμό ο οποίος κατά κανόνα είναι ισοσκελισμένος και προβλέπει μηδενικό έλλειμμα/πλεόνασμα, και καμία δαπάνη δεν μπορεί να πληρωθεί αν δεν έχει εγγραφεί στον προϋπολογισμό. Η Κεντρική Διοίκηση επιχορηγεί σε τακτική βάση τον ΟΚΑ Α, και υποχρεούται να καλύπτει τυχόν ελλείμματα με έκτακτες επιχορηγήσεις ώστε να πληρώνονται απρόσκοπτα οι συντάξεις. Τέλος, ο ΟΚΑ Α διαθέτει ελεγκτικούς μηχανισμούς ώστε να παρακολουθεί την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών από τους εργοδότες, τις οποίες οι εργοδότες είναι υποχρεωμένου να καταβάλλουν (υποχρεωτικός χαρακτήρας των εισφορών). Ποια από τα προαναφερθέντα ειδικά χαρακτηριστικά των δημοσίων οντοτήτων εντοπίζονται στην παρούσα μελέτη περίπτωσης για τον ΟΚΑ Α;

Απάντηση:

Ο συγκεκριμένος Ο.Κ.Α. εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές και πληρώνει συντάξεις, οι οποίες αποτελούν μη ανταλλακτικές συναλλαγές βάσει του σχετικού ορισμού, καθώς δεν υπάρχει άμεση σχέση στα ποσά τα οποία εισπράττονται και τις συντάξεις που τελικά καταβάλλονται ανά ασφαλισμένο. Επίσης εισπράττει επιχορηγήσεις από το κράτος, οι οποίες είναι και αυτές μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Είναι εμφανές ότι σκοπός του ΟΚΑ είναι να παρέχει υπηρεσίες στους πολίτες, και συγκεκριμένα το αγαθό της κοινωνικής ασφάλισης, καθώς δε λειτουργεί με όρους αγοράς (π.χ. σαν ασφαλιστική εταιρεία), και ούτε έχει ως σκοπό το κέρδος. Το κράτος υποχρεούται να καλύπτει τα τυχόν ελλείμματά του, με αποτέλεσμα να μην αντιμετωπίζει κινδύνους ρευστότητας και ως εκ τούτου προβλέπεται να εξακολουθεί να υφίσταται σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Ο προϋπολογισμός του έχει εξαιρετική σημασία, καθώς καμία δαπάνη δεν μπορεί να πληρωθεί αν δεν είναι εγγεγραμμένη σε αυτόν. Τέλος, ο συγκεκριμένος ΟΚΑ ασκεί κάποιο μικρό ρυθμιστικό ρόλο στην αγορά εργασίας, καθώς οι ασφαλιστικές εισφορές επηρεάζουν το κόστος της εργασίας στον ιδιωτικό τομέα, και επίσης διαθέτει την εξουσία να ελέγξει αν οι διατάξεις που αφορούν τις ασφαλιστικές εισφορές εφαρμόζονται από τους εργοδότες.

4.4 Οντότητα Αναφοράς

Μια οντότητα αναφοράς του δημόσιου τομέα είναι ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα ή ένας προσδιορίσιμος τομέας δραστηριότητας ο οποίος καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης.

Τα βασικά χαρακτηριστικά μιας οντότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα είναι ότι:

- Είναι μια οντότητα που αντλεί πόρους από ή εκ μέρους των πολιτών και/ή χρησιμοποιεί πόρους για την εκτέλεση δραστηριοτήτων προς όφελος ή εκ μέρους αυτών των πολιτών.
- Υπάρχουν λήπτες υπηρεσιών ή πάροχοι πόρων που εξαρτώνται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας για πληροφορίες που σχετίζονται με τη λογοδοσία ή τη λήψη αποφάσεων.

Πέραν των ανωτέρω δύο βασικών χαρακτηριστικών, επιπρόσθετα χαρακτηριστικά των οντοτήτων αναφοράς του δημοσίου τομέα είναι τα εξής:

- Η ευθύνη ή η ικανότητα της οντότητας να αντλεί ή να διαθέτει πόρους,
- Η απόκτηση ή η διαχείριση δημόσιων περιουσιακών στοιχείων,
- Η ανάληψη υποχρεώσεων,
- Η εκτέλεση δραστηριοτήτων με στόχο την παροχή υπηρεσιών.

Η κυβέρνηση ενός κράτους μπορεί να συστήσει και/ή να λειτουργεί μέσω διοικητικών μονάδων, όπως υπουργεία ή τμήματα. Μπορεί επίσης να λειτουργεί μέσω νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, ανεξάρτητων αρχών, κρατικών επιχειρήσεων και άλλων οντοτήτων που διαθέτουν ξεχωριστή νομική ταυτότητα ή λειτουργική αυτονομία, προκειμένου να παρέχουν ή να υποστηρίζουν την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες. Άλλοι δημόσιοι οργανισμοί, συμπεριλαμβανομένων διεθνών οργανισμών του δημόσιου τομέα και δημοτικών αρχών, μπορούν επίσης να υλοποιούν συγκεκριμένες δραστηριότητες μέσω αυτών των νομικά διακριτών ή λειτουργικά αυτόνομων οντοτήτων, καθώς και να επωφελούνται ή να επιβαρύνονται οικονομικά από τις δραστηριότητές τους.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σκοπό την παροχή πληροφοριών που είναι χρήσιμες στους χρήστες για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Οι βασικοί χρήστες είναι οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων (π.χ. πολίτες). Συνεπώς, ένα βασικό χαρακτηριστικό μιας οντότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι η ύπαρξη ληπτών υπηρεσιών ή παρόχων πόρων που εξαρτώνται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας αναφοράς για πληροφορίες σχετικές με τη λογοδοσία ή τη λήψη αποφάσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τους πόρους της οντότητας αναφοράς, τις απαιτήσεις επί αυτών των πόρων κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τις μεταβολές αυτών των πόρων, των απαιτήσεων και των ταμειακών ροών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Συνεπώς, για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια οντότητα αναφοράς θα αντλεί πόρους και/ή θα χρησιμοποιεί πόρους που είχαν συγκεντρωθεί προηγουμένως για την εκτέλεση δραστηριοτήτων προς όφελος ή εκ μέρους των πολιτών της.

Το Ελληνικό Δημόσιο και ορισμένες άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα. Ωστόσο οργανισμοί, προγράμματα και δραστηριότητες του δημόσιου τομέα χωρίς ξεχωριστή νομική προσωπικότητα μπορούν επίσης να αντλούν ή να διαθέτουν πόρους, να αποκτούν ή να διαχειρίζονται δημόσια περιουσιακά στοιχεία, να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις, να εκτελούν δραστηριότητες για την επίτευξη στόχων παροχής υπηρεσιών ή να υλοποιούν κυβερνητική πολιτική. Οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων μπορεί να εξαρτώνται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αυτών των οργανισμών, προγραμμάτων και δραστηριοτήτων για πληροφορίες σχετικές με τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων. Συνεπώς, μια οντότητα αναφοράς του δημόσιου τομέα μπορεί να έχει ξεχωριστή νομική προσωπικότητα ή και να είναι, π.χ. ένας οργανισμός ή μια δραστηριότητα χωρίς ξεχωριστή νομική προσωπικότητα.

4.5 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι βασικοί στόχοι της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μέσω της κατάρτισης και δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από οντότητες του δημόσιου τομέα, είναι η παροχή πληροφορίας για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι

αυτοσκοπός. Σκοπός τους είναι να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες, λαμβάνοντας πρωταρχικά υπόψη τις ανάγκες τους σε πληροφόρηση.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα συγκεντρώνουν πόρους από φορολογούμενους, δανειστές και λοιπούς παρόχους, με σκοπό τη χρήση τους για παροχή υπηρεσιών σε πολίτες και άλλους αποδέκτες υπηρεσιών. Αυτές οι οντότητες είναι υπόλογες για τη διαχείριση και τη χρήση των πόρων προς τους παρόχους αλλά και σε εκείνους που εξαρτώνται από αυτές για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών (π.χ. πολίτες). Συνεπώς, οι πάροχοι των πόρων και οι λήπτες των υπηρεσιών χρειάζονται πληροφορίες για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν τυποποιημένες αναφορές με σκοπό να καλύπτουν, πρωτίστως, τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών εκείνων που δεν έχουν τη δυνατότητα ή το έννομο δικαίωμα να απαιτήσουν να τους γνωστοποιηθεί χρηματοοικονομική πληροφόρηση, προσαρμοσμένη στις εξειδικευμένες ανάγκες τους. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού συνιστούν το ελάχιστο επίπεδο πληροφόρησης που απαιτείται να παρέχεται σε όλους τους χρήστες. Αποτελούν οικονομικές αναφορές που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών που δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν την προετοιμασία οικονομικών αναφορών προσαρμοσμένων στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησής τους. Ορισμένοι χρήστες χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν την προετοιμασία αναφορών προσαρμοσμένων στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησής τους. Παρόλο που και οι εν λόγω χρήστες μπορεί να βρουν την πληροφορία που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσιμη, τονίζεται ότι οι τελευταίες δεν έχουν αναπτυχθεί για να ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες ανάγκες τους για πληροφόρηση.

4.6 Χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι πολίτες είναι αυτοί που κυρίως λαμβάνουν υπηρεσίες από τις οντότητες του δημοσίου τομέα, και παρέχουν τους σχετικούς πόρους σε αυτές (π.χ. μέσω της φορολόγησης). Επομένως, οι πολίτες είναι κύριοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι ορισμένοι αποδέκτες υπηρεσιών και πάροχοι πόρων μπορεί να μην είναι πολίτες—για παράδειγμα, ξένοι υπήκοοι που πληρώνουν φόρους, ή ξένοι θεσμικοί επενδυτές οι οποίοι κατέχουν κρατικά ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση, σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή

πληροφορίας σε όσους παρέχουν πόρους ή/και λαμβάνουν υπηρεσίες από δημόσιες οντότητες, για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Η πρωταρχική λειτουργία των κυβερνήσεων και άλλων φορέων του δημόσιου τομέα είναι να παρέχουν υπηρεσίες που ενισχύουν την ευημερία των πολιτών ή λοιπών κατοίκων. Αυτές οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν κοινωνική πρόνοια, αστυνόμευση, δημόσια εκπαίδευση, εθνική ασφάλεια και άμυνα. Συνήθως οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ως μη ανταλλακτικές συναλλαγές και εκτός περιβάλλοντος αγοράς.

Τα κράτη και οι λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα είναι υπόλογες προς αυτούς που τους παρέχουν πόρους και σε εκείνους που εξαρτώνται από αυτούς για την παροχή υπηρεσιών (λήπτες υπηρεσιών) κατά την περίοδο αναφοράς αλλά και μακροπρόθεσμα. Η υποχρέωση για λογοδοσία απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τη διαχείριση από την οικονομική οντότητα των πόρων που της έχουν ανατεθεί για την παροχή υπηρεσιών, και τη συμμόρφωσή της με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς που την αφορούν. Δεδομένου του τρόπου με τον οποίο χρηματοδοτούνται οι υπηρεσίες που παρέχονται από δημόσιους φορείς (κυρίως από φορολογικά έσοδα ή άλλες μη ανταλλακτικές συναλλαγές), η εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας απαιτεί την παροχή πληροφοριών για θέματα όπως η παροχή υπηρεσιών της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς, αλλά και η ικανότητά της να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες σε μελλοντικές περιόδους.

4.7 Λογοδοσία και λήψη αποφάσεων

Η κύρια λειτουργία του δημόσιου τομέα είναι η παροχή υπηρεσιών που ενισχύουν ή διατηρούν την ευημερία των πολιτών και άλλων κατοίκων. Αυτές οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, προγράμματα κοινωνικής πρόνοιας και δημόσιας τάξης, δημόσια εκπαίδευση, εθνική ασφάλεια και άμυνα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται ως αποτέλεσμα μιας μη ανταλλακτικής συναλλαγής και σε ένα πλαίσιο εκτός αγοράς.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα λογοδοτούν τόσο σε εκείνους που τους παρέχουν πόρους, όσο και σε εκείνους που εξαρτώνται από αυτούς για τη χρήση των πόρων αυτών στην παροχή υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και σε βάθος χρόνου. Η εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τη διαχείριση των πόρων που έχουν ανατεθεί στην οντότητα

για την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες και σε άλλους ενδιαφερόμενους, καθώς και τη συμμόρφωσή της με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς ή άλλες αρχές που διέπουν την παροχή υπηρεσιών και τις λοιπές λειτουργίες της.

Λόγω του τρόπου χρηματοδότησης των υπηρεσιών που παρέχουν οι οντότητες του δημόσιου τομέα (κυρίως από φορολογικά έσοδα ή άλλες μη ανταλλακτικές συναλλαγές) και της εξάρτησης των ληπτών υπηρεσιών από τη μακροπρόθεσμη παροχή αυτών των υπηρεσιών, η εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας απαιτεί επίσης την παροχή πληροφοριών σχετικά με ζητήματα όπως οι επιδόσεις της οντότητας στην παροχή υπηρεσιών κατά την περίοδο αναφοράς, καθώς και η ικανότητά της να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες και σε μελλοντικές περιόδους.

Οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων χρειάζονται επίσης πληροφορίες ως εισροή για τη λήψη αποφάσεων. Για παράδειγμα:

- Δανειστές, πιστωτές, δωρητές και άλλοι που παρέχουν πόρους σε εθελοντική βάση, συμπεριλαμβανομένων όσων εμπλέκονται σε ανταλλακτικές συναλλαγές, λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με το εάν θα παρέχουν πόρους για να υποστηρίξουν τις τρέχουσες και μελλοντικές δραστηριότητες της κυβέρνησης ή άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, μέλη της νομοθετικής εξουσίας ή άλλου αντίστοιχου αντιπροσωπευτικού οργάνου που εξαρτώνται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τις πληροφορίες που χρειάζονται, μπορούν να λάβουν ή να επηρεάσουν αποφάσεις σχετικά με τους στόχους παροχής υπηρεσιών κυβερνητικών τμημάτων, οργανισμών ή προγραμμάτων, καθώς και για τους πόρους που διατίθενται για την επίτευξή τους.
- Οι φορολογούμενοι συνήθως δεν παρέχουν κεφάλαια στην κυβέρνηση ή σε άλλη οντότητα του δημόσιου τομέα σε εθελοντική βάση ή ως αποτέλεσμα μιας ανταλλακτικής συναλλαγής. Επιπλέον, σε πολλές περιπτώσεις, δεν έχουν τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξουν εάν θα αποδεχτούν ή όχι τις υπηρεσίες που παρέχει μια οντότητα του δημόσιου τομέα ή να επιλέξουν έναν εναλλακτικό πάροχο υπηρεσιών. Συνεπώς, έχουν περιορισμένη δυνατότητα αποφάσεων σχετικά με το εάν θα παράσχουν πόρους στο δημόσιο ή εάν θα λάβουν παρεχόμενες υπηρεσίες από μια συγκεκριμένη οντότητα του δημόσιου τομέα.

Ωστόσο, οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με τις εκλογικές τους προτιμήσεις και τις απόψεις που εκφράζουν στους εκλεγμένους αξιωματούχους ή σε άλλα αντιπροσωπευτικά όργανα—αυτές οι αποφάσεις μπορεί να έχουν επιπτώσεις στην κατανομή των πόρων για συγκεκριμένες οντότητες του δημόσιου τομέα.

4.8 Πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών των χρηματοοικονομικών αναφορών

Για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων, οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων θα χρειαστούν πληροφορίες που υποστηρίζουν την αξιολόγηση θεμάτων όπως:

- **Η απόδοση της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς, για παράδειγμα:**
 - ο Την επίτευξη των στόχων της σχετικά με την παροχή υπηρεσιών, καθώς και των λοιπών λειτουργικών και χρηματοοικονομικών στόχων της.
 - ο Τη διαχείριση των πόρων για τους οποίους είναι υπεύθυνη.
 - ο Τη συμμόρφωσή της με τον σχετικό προϋπολογισμό, τη νομοθεσία και άλλες αρχές που ρυθμίζουν την άντληση και χρήση πόρων.
- **Η ρευστότητα (π.χ. η ικανότητα εκπλήρωσης τρεχουσών υποχρεώσεων) και η φερεγγυότητα (π.χ. η ικανότητα εκπλήρωσης υποχρεώσεων σε βάθος χρόνου) της οντότητας.**
- **Η βιωσιμότητα της παροχής υπηρεσιών και των λοιπών λειτουργιών της οντότητας σε βάθος χρόνου, καθώς και οι αλλαγές σε αυτές λόγω των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο αναφοράς, όπως:**
 - ο Η ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της και να επιτυγχάνει τους λειτουργικούς της στόχους στο μέλλον (η χρηματοοικονομική της ικανότητα), συμπεριλαμβανομένων των πιθανών πηγών χρηματοδότησης και του βαθμού εξάρτησής της από εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης ή από πιέσεις ζήτησης που δεν ελέγχει.

- ο Οι φυσικοί και άλλοι πόροι που είναι διαθέσιμοι για την υποστήριξη της παροχής υπηρεσιών σε μελλοντικές περιόδους (η λειτουργική της ικανότητα).
- **Η ικανότητα της οντότητας να προσαρμοστεί σε μεταβαλλόμενες συνθήκες**, όπως δημογραφικές αλλαγές ή μεταβολές στις εγχώριες ή παγκόσμιες οικονομικές συνθήκες που ενδέχεται να επηρεάσουν τη φύση ή τη σύνθεση των δραστηριοτήτων της και των υπηρεσιών που παρέχει.

Οι πληροφορίες που χρειάζονται οι λήπτες υπηρεσιών και οι πάροχοι πόρων για τους παραπάνω σκοπούς πιθανότατα θα επικαλύπτονται σε πολλά σημεία. Για παράδειγμα, οι λήπτες υπηρεσιών θα χρειαστούν πληροφορίες για να αξιολογήσουν εάν:

- Η οντότητα χρησιμοποιεί τους πόρους της με οικονομικό, αποδοτικό, αποτελεσματικό τρόπο και σύμφωνα με την αρχική της πρόθεση και εάν αυτή η χρήση είναι προς το συμφέρον τους.
- Το εύρος, ο όγκος και το κόστος των υπηρεσιών που παρέχονται κατά την περίοδο αναφοράς είναι κατάλληλα, καθώς και οι ποσότητες και οι πηγές ανάκτησης του κόστους τους.
- Τα τρέχοντα επίπεδα φόρων ή άλλων πόρων που αντλούνται είναι επαρκή για να διατηρήσουν τον όγκο και την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται σήμερα.

Οι λήπτες υπηρεσιών θα χρειαστούν επίσης πληροφορίες σχετικά με τις συνέπειες των αποφάσεων που ελήφθησαν και των δραστηριοτήτων που αναλήφθηκαν από την οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς σε σχέση με:

- Τους διαθέσιμους πόρους για την υποστήριξη της παροχής υπηρεσιών σε μελλοντικές περιόδους.
- Τις αναμενόμενες μελλοντικές δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και τους στόχους της οντότητας.
- Τα ποσά και τις πηγές ανάκτησης κόστους που απαιτούνται για την υποστήριξη αυτών των δραστηριοτήτων.

Οι πάροχοι πόρων θα χρειαστούν πληροφορίες για να αξιολογήσουν θέματα όπως:

- Εάν η οντότητα επιτυγχάνει τους στόχους που τέθηκαν ως δικαιολογία για την άντληση πόρων κατά την περίοδο αναφοράς.
- Εάν οι τρέχουσες λειτουργίες χρηματοδοτήθηκαν από πόρους που αντλήθηκαν κατά την τρέχουσα περίοδο από φορολογούμενους, από δανεισμό ή από άλλες πηγές.
- Εάν η οντότητα πιθανότατα θα χρειαστεί επιπλέον (ή λιγότερους) πόρους στο μέλλον και ποιες είναι οι πιθανές πηγές αυτών των πόρων.

Οι δανειστές και οι πιστωτές θα χρειαστούν πληροφορίες για να αξιολογήσουν τη ρευστότητα της οντότητας και, συνεπώς, εάν το ποσό και το χρονοδιάγραμμα αποπληρωμής ανταποκρίνονται με όσα έχουν συμφωνηθεί. Οι δωρητές θα χρειαστούν πληροφορίες για να αξιολογήσουν εάν η οντότητα χρησιμοποιεί τους πόρους της οικονομικά, αποδοτικά, αποτελεσματικά και σύμφωνα με την αρχική της πρόθεση. Θα χρειαστούν επίσης πληροφορίες σχετικά με τις αναμενόμενες μελλοντικές δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών της οντότητας και τις ανάγκες της σε πόρους.

Μελέτη Περίπτωσης

Λόγω πλημμελούς τήρησης των δημοσιονομικών κανόνων, δημοτική αρχή Δήμου της χώρας αδυνατεί να εξοφλήσει πλήθος προμηθευτών και αναδόχων για υπηρεσίες που έχουν ήδη παράσχει στον Δήμο. Οι εν λόγω προμηθευτές έχουν προσφύγει δικαστικά με αγωγές κατά του Δήμου, οι οποίες αναμένεται να εκδικαστούν σε χρονικό διάστημα που θα έπεται των επόμενων δημοτικών εκλογών, οπότε και αναμένεται να βαρύνουν τον προϋπολογισμό που θα διαχειρίζεται η επόμενη δημοτική αρχή. Με βάση το εννοιολογικό πλαίσιο, και έχοντας υπόψη της ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εν προκειμένω των δημοτών του Δήμου) πιστεύετε ότι η συγκεκριμένη πληροφορία θα πρέπει να αποτυπωθεί στις τρέχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις;

Απάντηση:

Η συγκεκριμένη πληροφορία θα πρέπει απαραίτητα να αποτυπωθεί στις τρέχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς είναι εξαιρετικά σημαντική για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Είναι εμφανές ότι η συγκεκριμένη πληροφορία ενδιαφέρει τους δημότες, οι οποίοι στις δημοτικές εκλογές θα κληθούν μεταξύ άλλων

να αξιολογήσουν την τρέχουσα δημοτική αρχή, καθώς αφενός καταδεικνύει την κακή δημοσιονομική διαχείριση και αφετέρου σχετίζεται με δαπάνες οι οποίες θα πρέπει να βαρύνουν την τρέχουσα χρήση και διοίκηση. Η απεικόνιση των δαπανών σε μεταγενέστερη χρήση, για την οποία είναι υπεύθυνη η επόμενη δημοτική αρχή, θα έδινε μια παραπλανητική εικόνα για την πραγματική οικονομική επίδοση και ευθύνη της εκάστοτε διοίκησης. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες που σχετίζονται με τους προμηθευτές που προσέφυγαν δικαστικά θα πρέπει οπωσδήποτε να αποτυπωθούν ως έξοδα της τρέχουσας χρήσης, είτε μέσω της αναγνώρισής τους λόγω της παραλαβής/παροχής των υπηρεσιών, είτε μέσω σχηματισμού πρόβλεψης βάσει της οικείας Λογιστικής Πολιτικής για τις προβλέψεις.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Η παρούσα θεματική ενότητα πραγματεύθηκε το εννοιολογικό υπόβαθρο του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ), προσφέροντας θεωρητική καθοδήγηση σε περιπτώσεις όπου απουσιάζουν σαφείς προβλέψεις στις οικείες Λογιστικές Πολιτικές. Εξετάστηκαν τα ιδιαίτερα γνωρίσματα των δημόσιων οντοτήτων και αποσαφηνίστηκε η έννοια της «οντότητας αναφοράς». Καταγράφηκε ο σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες αποσκοπούν στην ενημέρωση των ενδιαφερόμενων μερών —ιδίως των πολιτών και των χρηματοδοτών— για λόγους διαφάνειας, λογοδοσίας και τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων. Έμφαση δόθηκε στις πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών, που αφορούν την αποτίμηση της αποτελεσματικότητας, της ρευστότητας, της μακροχρόνιας βιωσιμότητας και της συμμόρφωσης των οργανισμών. Τέλος, υπογραμμίστηκε η σημασία της έγκαιρης καταγραφής των δαπανών και των υποχρεώσεων, ώστε να απεικονίζεται με ακρίβεια η πραγματική οικονομική θέση και να διασφαλίζεται η διαφάνεια έναντι των πολιτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 5)

5.1 Εισαγωγή

5.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η παρουσίαση της οικονομικής ταξινόμησης του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης. Η κατανόηση των ορισμών και των εννοιών της οικονομικής ταξινόμησης αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την ορθή αποτύπωση των συναλλαγών και των λοιπών λογιστικών γεγονότων των δημοσίων οντοτήτων στις οικονομικές καταστάσεις. Η σωστή εφαρμογή της οικονομικής ταξινόμησης συμβάλλει καθοριστικά στην ενίσχυση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων των δημόσιων οντοτήτων.

5.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Σε συνέχεια της μελέτης της παρούσας θεματικής ενότητας, οι επιμορφωνόμενοι θα πρέπει να είναι σε θέση:

- Να γνωρίζουν τους ορισμούς, τα κριτήρια και τις βασικές έννοιες της ταξινόμησης των λογαριασμών εσόδων και εξόδων.
- Να γνωρίζουν τους ορισμούς, τα κριτήρια και τις βασικές έννοιες της ταξινόμησης των λογαριασμών παγίων περιουσιακών στοιχείων, αποθεμάτων και τιμαλφών.
- Να γνωρίζουν τους ορισμούς, τα κριτήρια και τις βασικές έννοιες της ταξινόμησης των λογαριασμών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Να γνωρίζουν τους ορισμούς, τα κριτήρια και τις βασικές έννοιες της ταξινόμησης των λογαριασμών προβλέψεων, καθαρής θέσης και λοιπών ροών.

5.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα θεματική ενότητα παρουσιάζονται οι ορισμοί και η ταξινόμηση των λογαριασμών της οικονομικής ταξινόμησης, οι οποίοι είναι βασισμένοι κυρίως

στο Ευρωπαϊκό Σύστημα λογαριασμών (European System of Accounts – ESA), και δευτερευόντως στο σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Government Financial Statistics - GFS). Πέραν των βασικών ορισμών, παρατίθενται τα βασικά κριτήρια ταξινόμησης των συναλλαγών σε λογαριασμούς, και παρουσιάζονται αναλυτικές μελέτες περίπτωσης για τις πιο βασικές και σημαντικές ταξινομήσεις.

5.2 Ταξινόμηση εσόδων

Οι σχετικοί ορισμοί των κατηγοριών εσόδων, σε επίπεδο τριτοβαθμίου λογαριασμού, είναι οι εξής:

Φόροι (1.1) - 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. Οι φόροι δεν περιλαμβάνουν πρόστιμα ή άλλες ποινές που επιβάλλονται για παραβάσεις νόμου. Οι φόροι αποτελούν μη ανταλλακτικές συναλλαγές (non-exchange transactions), καθώς δεν υπάρχει άμεση συσχέτιση ανάμεσα στο ποσό που κάποιος καταβάλλει για φόρους με τις υπηρεσίες που λαμβάνει από την πολιτεία.

Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1.1.1) - 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.

Μία από τις ρυθμιστικές λειτουργίες των κυβερνήσεων είναι η απαγόρευση της άσκησης ορισμένων δραστηριοτήτων, εκτός εάν δοθεί συγκεκριμένη άδεια η οποία συνήθως χορηγείται με την έκδοση πιστοποιητικού για το οποίο απαιτείται η πληρωμή κάποιου τέλους. Για να προσδιοριστεί αν το συγκεκριμένο τέλος ταξινομείται ως φόρος ή ως διοικητική αμοιβή (λογαριασμός 1.4.5), ισχύει το εξής

κριτήριο: Η πληρωμή καταγράφεται ως φόρος όταν με την καταβολή του σχετικού ποσού, η άδεια χορηγείται αυτόματα από τη διοίκηση ως υποχρεωτική προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας ή την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτήν την περίπτωση η δημόσια οντότητα εκτελεί ελάχιστη ή καθόλου εργασία, εκτός από έναν ελάχιστο έλεγχο της νομικής δυνατότητας του αποκτώντος να λάβει την άδεια (π.χ. να επιβεβαιώσει ότι ο αιτών δεν έχει καταδικαστεί για κάποιο έγκλημα). Επομένως το καταβληθέν τέλος δεν είναι ανάλογο με τη λειτουργία ελέγχου που ασκεί η κυβέρνηση, και ως εκ τούτου το σχετικό τέλος ταξινομείται ως φόρος. Η πληρωμή καταγράφεται ως διοικητική αμοιβή, όταν η έκδοση της άδειας συνεπάγεται μια ουσιώδη ρυθμιστική λειτουργία της κυβέρνησης η οποία ασκείται με τον ουσιαστικό έλεγχο της ικανότητας ή των προσόντων του αιτούντος. Σε αυτή την περίπτωση η πληρωμή του τέλους θεωρείται ανάλογη με το κόστος παροχής της υπηρεσίας που επιβαρύνει τη διοίκηση, και συνεπώς το σχετικό έσοδο ταξινομείται ως διοικητική αμοιβή. Η πληρωμή καταγράφεται ως φόρος μόνο εάν είναι δυσανάλογη με το κόστος της παραγωγή των υπηρεσιών.

Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών (1.1.2) - 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.

Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (1.1.3) - 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.

Τα ακόλουθα είδη φόρων, παρόλο που έχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά με τους φόρους ακίνητης περιουσίας, εντούτοις δεν ταξινομούνται ως τέτοιοι:

- Φόροι ακίνητης περιουσίας που χρησιμοποιούν ως βάση κάποιο τεκμαρτό καθαρό εισόδημα (το οποίο τεκμαίρεται από την κατοχή περιουσίας) ταξινομούνται ως φόροι εισοδήματος (λογαριασμός 1.1.5).

- Φόροι κατασκευής, διεύρυνσης ή μετατροπής κτιρίων ταξινομούνται ως φόροι από επαγγελματικές άδειες ή άδειες νοικοκυριών, ανάλογα με την περίπτωση.

- Φόροι χρήσης ιδιόκτητης περιουσίας για ειδικούς εμπορικούς σκοπούς, όπως η πώληση αλκοόλ, καπνού, ή κρέας, ταξινομούνται ως επιχειρηματικές και επαγγελματικές άδειες (λογαριασμός 1.1.4.01).

- Φόροι επί των κερδών ή του εισοδήματος που προκύπτουν από την πώληση ή ενοικίαση ακινήτων περιλαμβάνονται στους φόρους εισοδήματος (λογαριασμός 1.1.5).

Λοιποί φόροι επί παραγωγής (1.1.4) - 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.

Φόρος εισοδήματος (1.1.5) - 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.

Φόροι κεφαλαίου (1.1.6) - 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).

Λοιποί τρέχοντες φόροι (1.1.9) - 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.

Κοινωνικές εισφορές (1.2) - 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 κοινωνικών κινδύνων. 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 συνδεόμενα με αυτούς μέλη της οικογένειας.

Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (1.2.1) - 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 1.2.1.02), αυτοαπασχολούμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.03), αγρότες (Λογαριασμός 1.2.1.04), άνεργοι (Λογαριασμός 1.2.1.05), κ.λπ.

Λοιπές κοινωνικές εισφορές (1.2.2) - 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 1.2.2.02).

Μεταβιβάσεις (1.3) - Η μεταβίβαση είναι έσοδο από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα 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 είναι εξ 'ορισμού μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, ή αλλιώς μια 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 (1.3.1) - 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.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις από οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε. (1.3.2)- 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.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις από φορείς του εξωτερικού (1.3.3) - Περιλαμβάνονται οι τρέχουσες μεταβιβάσεις, όπως περιγράφονται στην προηγούμενη κατηγορία του λογαριασμού 1.3.2, όπου ο αντισυμβαλλόμενος είναι φορέας από χώρα εκτός Ε.Ε.

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (1.3.4 – 1.3.6) - 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.

Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (1.3.9) - 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.

Πωλήσεις (1.4) - Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, όπως περιγράφονται αναλυτικά στις παρακάτω κατηγορίες.

Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (1.4.1 -1.4.2) - Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από οργανισμούς που λειτουργούν με όρους αγοράς, ή περιστασιακές πωλήσεις από οργανισμούς που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς. Είναι πολύ πιθανό για δημόσιους φορείς να πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι μικρότερες από το κόστος 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 ιδιωτικές επιχειρήσεις πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι οικονομικά σημαντικές.

Μισθώματα (1.4.3) - Αφορούν έσοδα βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει σε άλλη οντότητα. 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 (1.4.4) - Αφορούν έσοδα από αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.

Διοικητικές αμοιβές (1.4.5) - Χρεώσεις που καλύπτουν διοικητικά έξοδα, κυρίως μέσω παραβόλων.

Ιδιοπαργωγή παγίων (1.4.8) - Περιλαμβάνει τεκμαρτά έσοδα από την μεταφορά δαπανών στο κόστος ενσωμάτων παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Λοιπές πωλήσεις (1.4.9) - Άλλες πωλήσεις μη κατονομαζόμενες ειδικά.

Λοιπά τρέχοντα έσοδα (1.5) - Αφορούν λοιπές περιπτώσεις εσόδων, όπως τόκοι, εισόδημα φυσικών πόρων κ.λπ. Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για τη διάθεσή του σε άλλη οντότητα. Το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αφορά εισπραττόμενα μερίσματα, τα οποία είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους. Τα ενοίκια φυσικών πόρων είναι εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων (γη, υπέδαφος κ.λπ.) για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί είναι υποχρεωτικές πληρωμές που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

Τόκοι (1.5.1) - Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την διάθεσή του σε άλλη οντότητα.

Διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών (1.5.2) - Αφορά εισπραττόμενα μερίσματα. Τα μερίσματα είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους.

Ενοίκια φυσικών πόρων (1.5.3) - Αφορά εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων, για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. 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.

Εισόδημα από άλλες επενδύσεις (1.5.4) - Περιλαμβάνει εισοδήματα από επενδύσεις σε κεφάλαια συλλογικών επενδύσεων, περιλαμβανομένων των αμοιβαίων κεφαλαίων και των επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί (1.5.6) - Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί, είναι υποχρεωτικές πληρωμές άλλων οντοτήτων που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

Λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής (1.5.7) - 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.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Σε ποια κατηγορία εσόδων ταξινομούνται οι προσαυξήσεις υπερημερίας στους φόρους και στις ασφαλιστικές εισφορές λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής;

Απάντηση: Οι προσαυξήσεις στους φόρους ή στις ασφαλιστικές εισφορές λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ή για λοιπούς λόγους θεωρούνται πρόστιμα, καθώς επιβάλλονται λόγω παράβασης νόμου από τον υπόχρεο. Συνεπώς ταξινομούνται διακριτά από τους φόρους ή τις ασφαλιστικές εισφορές τις οποίες προσαυξάνουν, στην κατηγορία «Πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί» των λοιπών εσόδων.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Για την απόκτηση επαγγελματικής άδειας αλιείας, απαιτείται αίτηση στη λιμενική αρχή. Η αίτηση διεκπεραιώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα, ενώ περιλαμβάνει μόνο έναν απλό έλεγχο ποινικού μητρώου το οποίο προσκομίζεται από τον αιτούντα. Για την έκδοση της άδειας ο αιτών θα πρέπει να καταβάλλει

συγκεκριμένο χρηματικό ποσό προς το κράτος. Πως ταξινομείται στα βιβλία της κεντρικής διοίκησης το έσοδο από το εν λόγω χρηματικό έσοδο;

Απάντηση: Δεδομένου ότι η διαδικασία έκδοσης περιλαμβάνει μια απλή εξέταση ποινικού μητρώου το οποίο ο ίδιος προσκομίζει, δε στοιχειοθετείται η παροχή υπηρεσίας προς τον αιτούντα, η οποία να είναι ανάλογη με το κόστος το οποίο αυτός επωμίζεται. Είναι επίσης σαφές ότι ο αιτών δε λαμβάνει κάποια ωφέλεια από τη διοίκηση με την καταβολή του χρηματικού ποσού. Λόγω των ανωτέρω, το ποσό αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πώληση υπηρεσίας της διοίκησης και προς τον αιτούντα, και συνεπώς θα θεωρηθεί ως φόρος, και συγκεκριμένα ως έσοδο από επαγγελματικές άδειες.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η

Πανεπιστήμιο μισθώνει κτήριο σε ιδιωτική επιχείρηση (υποθέτουμε ότι πρόκειται για λειτουργική μίσθωση). Πως ταξινομείται το σχετικό έσοδο από το ενοίκιο;

Απάντηση: Η μίσθωση του κτηρίου προφανώς περιλαμβάνει και το σχετικό οικόπεδο (γη/έδαφος), το οποίο αποτελεί φυσικό πόρο. Όμως είναι εύλογο να υποθέσουμε ότι η αξία του κτηρίου είναι πολύ μεγαλύτερη από την αξία του οικοπέδου, και συνεπώς αυτή επηρεάζει στο μεγαλύτερο βαθμό το ενοίκιο. Για αυτό το λόγο, το σύνολο του ενοικίου θα ταξινομηθεί στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, και συγκεκριμένα στα μισθώματα κτηρίων. Σε περίπτωση που ενοικιαζόταν αντί για κτήριο κάποιο οικόπεδο, το ενοίκιο θα ταξινομούνταν στην κατηγορία ενοίκια γης των λοιπών εσόδων.

Μελέτη Περίπτωσης 4^η

Κατά την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, φυσικό πρόσωπο δηλώνει μηδενικό φορολογητέο εισόδημα. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει επίσης στην ιδιοκτησία του ακίνητο το οποίο χρησιμεύει ως κατοικία του, και λόγω αυτού του γεγονότος προκύπτει τεκμαρτό φορολογητέο εισόδημα, βάσει του οποίου υπολογίζεται φόρος ο οποίος οφείλεται στις φορολογικές αρχές. Πως ταξινομείται ο συγκεκριμένος φόρος;

Απάντηση: Παρόλο που ο συγκεκριμένος φόρος ξεκάθαρα προκύπτει λόγω της ιδιοκτησίας του ακινήτου από το φυσικό πρόσωπο, εντούτοις δεν αποτελεί φόρο

ακίνητης περιουσίας, καθώς επί της ουσίας η φορολογική βάση είναι το τεκμαρτό εισόδημα. Ο τρόπος υπολογισμού του τεκμαρτού εισοδήματος (βάσει π.χ. κατοχής ακινήτων, οχημάτων, δεξαμενών κολύμβησης κ.λπ.) δεν επηρεάζει την ταξινόμηση του φόρου, η οποία στην προκειμένη περίπτωση είναι η κατηγορία του φόρου εισοδήματος.

Μελέτη Περίπτωσης 5^η

Δημοτική επιχείρηση έχει λάβει στο παρελθόν δάνειο από Δήμο το οποίο εξακολουθεί να οφείλει. Λόγω όμως της κακής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου της χαρίζει το δάνειο, χωρίς να λαμβάνει κάτι ως αντάλλαγμα. Πως θα απεικονίσει η δημοτική επιχείρηση το σχετικό λογιστικό γεγονός.

Απάντηση: Είναι εμφανές ότι από την άφεση χρέους προκύπτει έσοδο για την δημοτική επιχείρηση, καθώς υφίσταται μείωση της υποχρέωσής της προς το Δήμο, χωρίς αυτή να δίνει κάτι σε αντάλλαγμα. Ως γνωστόν η λήψη οφέλους χωρίς αντάλλαγμα συνιστά έσοδο από μεταβιβάσεις, και στην περίπτωση άφεσης χρέους αποτελεί συγκεκριμένα έσοδο από κεφαλαιακή μεταβίβαση, βάσει του σχετικού ορισμού.

Μελέτη Περίπτωσης 6^η

Περιφέρεια λαμβάνει επιχορήγηση από ευρωπαϊκό ταμείο, και το σχετικό ποσό πρέπει υποχρεωτικά να διατεθεί για την απόκτηση (κατασκευή) έργου υποδομών. Πως θα ταξινομηθεί το σχετικό έσοδο;

Απάντηση: Δεδομένου ότι το συγκεκριμένο ποσό υποχρεωτικά προορίζεται για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου της περιφέρειας (έργο υποδομής), τότε θα πρέπει να ταξινομηθεί ως επιχορήγηση επενδύσεων. Επισημαίνεται ότι ακόμα και εάν το συγκεκριμένο έργο υποδομής εισφερόταν σε είδος (π.χ. άνηκε σε άλλη οντότητα και εν συνεχεία μεταβιβαζόταν στην περιφέρεια) και πάλι θα ταξινομούνταν ως επιχορήγηση επενδύσεων.

Μελέτη Περίπτωσης 7^η

Ιδιοκτήτης ακινήτου το πωλεί σε αγοραστή, και από τη συγκεκριμένη συναλλαγή προκύπτει φόρος ο οποίος υπολογίζεται βάσει της τιμής πώλησης. Πως ταξινομείται ο σχετικός φόρος; Επίσης, σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης το μεταβίβαζε δωρεάν σε τρίτο (π.χ. γονική παροχή), και προέκυπτε πάλι σχετικός φόρος, τι θα άλλαζε ως προς την ταξινόμηση;

Απάντηση: Οι φόροι οι οποίοι καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων λόγω πώλησης ή άλλης ανταλλακτικής συναλλαγής ταξινομούνται ως φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1.1.1), και συγκεκριμένα ως φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών (1.1.1.05). Όταν όμως οι φόροι καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων λόγω δωρεάς, κληρονομιάς, γονικής παροχής, ή άλλης μη ανταλλακτικής συναλλαγής, τότε ταξινομούνται ως φόροι κεφαλαίου (1.1.6).

5.3 Ταξινόμηση εξόδων και δαπανών

Ως προς την ταξινόμηση των εξόδων και των δαπανών ισχύει αναλογικά ότι ειπώθηκε στην προηγούμενη υποενότητα για τα έσοδα. Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο τριτοβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

Παροχές σε εργαζομένους (2.1) – 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. Στις παροχές σε εργαζομένους συμπεριλαμβάνονται οι εργοδοτικές εισφορές.

Μικτές αποδοχές (2.1.1, 2.1.2, 2.1.3) - 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. 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.

Εργοδοτικές εισφορές (2.1.9) - Οι εργοδοτικές εισφορές αφορούν κοινωνικές εισφορές που πληρώνονται από τους εργοδότες σε σχήματα κοινωνικής ασφάλισης για εξασφάλιση κοινωνικών παροχών στους εργαζομένους τους.

Κοινωνικές παροχές (2.2) - 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. 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 κοινωνικοί 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

Παροχές κοινωνικής ασφάλισης σε χρήμα (2.2.1) - Αφορούν παροχές κοινωνικής ασφάλισης που πληρώνονται σε χρήμα προς νοικοκυριά από ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

Παροχές κοινωνικές ασφάλισης σε είδος (2.2.2) - 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 (2.2.3) – 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.

Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε είδος (2.2.4) - 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 (2.2.5) - 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. 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 (2.2.6) - 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 (2.3) - 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 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.

Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις (2.3.1) - 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 κράτη-μέλη της Ε.Ε. (2.3.2) - Τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση κάθε κράτους - μέλους σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε άλλα κράτη-μέλη.

Τρέχουσες μεταβιβάσεις σε φορείς του εξωτερικού (2.3.3) - 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.

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (2.3.4 και 2.3.6) - 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.

Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (2.3.9)- 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 ζημίες από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λπ.),

(β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου που προορίζονται να καλύψουν ζημίες που σωρεύτηκαν επί αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημίες 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.

Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών (2.4) - Οι αναλώσεις 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.

Αναλώσεις αποθεμάτων (2.4.1) - Η κατηγορία περιλαμβάνει τις αναλώσεις διαφόρων αποθεμάτων και αναλωσίμων, όπως φαρμακευτικά υλικά, υλικά καθαριότητας, καύσιμα, γραφική ύλη, κ.λπ.

Αμοιβές για υπηρεσίες (2.4.2) - Η κατηγορία περιλαμβάνει πληρωμές για την λήψη υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες μεταφοράς, επικοινωνίες, ενέργεια κ.λπ.

Προμήθειες (2.4.3) - Πληρωμές για αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.

Μισθώματα (2.4.4) - Τα μισθώματα είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για χρήση παγίου στοιχείου που ανήκει σε άλλη μονάδα. 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 (2.5) - Αφορούν τρέχουσες χωρίς ανταπόδοση πληρωμές τις οποίες η γενική κυβέρνηση κάνει προς εγχώριους παραγωγούς. Τα κατωτέρω είναι παραδείγματα σκοπών για τους οποίους δίδονται επιδοτήσεις:

(α) επηρεασμός των επιπέδων παραγωγής,

(β) επηρεασμός των τιμών των προϊόντων, ή

(γ) 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 (2.5.1) - 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.

Επιδότησεις στην παραγωγή (2.5.2) - Οι επιδοτήσεις στην παραγωγή αφορούν επιδοτήσεις, εκτός επιδοτήσεων προϊόντων, τις οποίες οι εγχώριοι παραγωγοί μπορεί να λάβουν ως αποτέλεσμα της εμπλοκής τους στην παραγωγή.

Τόκοι (2.6) - Τόκοι προκύπτουν από τις ακόλουθες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις:

(α) καταθέσεις,

(β) χρεωστικοί τίτλοι,

(γ) δάνεια,

(δ) λοιπές υποχρεώσεις

Λοιπές δαπάνες (2.7) - Οι λοιπές δαπάνες περιλαμβάνουν τους φόρους, τις διανομές κερδών, τα ενοίκια φυσικών πόρων και τα πρόστιμα. Όπως έχει προαναφερθεί οι διανομές κερδών, όπως τα μερίσματα, δεν αποτελούν έξοδα βάσει του ορισμού της λογιστικής αλλά διανομές σε ιδιοκτήτες.

Φόροι (2.7.1) - Αφορά πληρωτέους φόρους από οντότητες της γενικής κυβέρνησης.

Διανομές κερδών (2.7.2) - Περιλαμβάνει διανομή κερδών (μερίσματα ή με οποιαδήποτε άλλη μορφή).

Ενοίκια φυσικών πόρων (2.7.3) - Περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, αμοιβές για την χρήση του ραδιοφάσματος, κ.λπ.

Πρόστιμα (2.7.4) - Είναι υποχρεωτικές πληρωμές σε άλλες οντότητες που επιβάλλονται από δικαστήρια, λοιπές κρατικές αρχές, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή λοιπούς διεθνείς οργανισμούς

Αποσβέσεις (2.8) - Αφορά τις αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Πιστώσεις υπό κατανομή (2.9) - Αφορά πιστώσεις που κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Πως ταξινομούνται τα έξοδα ταξιδιών των υπαλλήλων τα οποία γίνονται για τις ανάγκες της δημόσιας υπηρεσίας, και για τα οποία οι εργαζόμενοι αποζημιώνονται απευθείας στο λογαριασμό της μισθοδοσίας τους;

Απάντηση: Το γεγονός ότι οι υπάλληλοι αποζημιώνονται απευθείας δεν επηρεάζει την ταξινόμηση του εξόδου, καθώς ενδιαφέρει η ουσία και όχι ο τύπος ή η διαδικασία της συναλλαγής. Επί της ουσίας, τα ταξίδια γίνονται για τις ανάγκες και την ωφέλεια της υπηρεσίας, και συνεπώς σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική δραστηριότητα ή τη λειτουργία της. Ωφέλεια για τον εργαζόμενο δεν προκύπτει, ή αν προκύπτει είναι δευτερεύουσα σε σχέση με την ωφέλεια της υπηρεσίας. Για τους παραπάνω λόγους, τα έξοδα ταξιδιών κατατάσσονται σαν αγορές υπηρεσιών.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Φορέας Γενικής Κυβέρνησης με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας έχει σύμβαση με ιδιωτικό παιδικό σταθμό προκειμένου να απασχολούνται κατά τις ώρες εργασίας τα παιδιά των υπαλλήλων. Πως ταξινομείται το σχετικό κόστος που καταβάλλει ο φορέας στον παιδικό σταθμό;

Απάντηση: Δεδομένου ότι α) το σχετικό κόστος του παιδικού σταθμού δε σχετίζεται με την παραγωγική δραστηριότητα ή τη λειτουργία του φορέα, και β) από το κόστος αυτό προκύπτει άμεση ωφέλεια των υπαλλήλων, θα πρέπει να ταξινομηθεί ως παροχή σε εργαζομένους σε είδος.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η

Υπουργείο καταβάλλει βάσει νόμου αποζημιώσεις σε σεισμοπαθή νοικοκυριά. Πως ταξινομούνται τα σχετικά έξοδα;

Απάντηση: Παρόλο που τα ποσά αυτά καταβάλλονται σε νοικοκυριά, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κοινωνικές παροχές, καθώς οι φυσικές καταστροφές δεν θεωρούνται ως κοινωνικός κίνδυνος (δεν συμπεριλαμβάνονται στους κοινωνικούς κινδύνους του σχετικού ορισμού). Συνεπώς οι εν λόγω αποζημιώσεις θα θεωρηθούν ως μεταβιβάσεις σε φυσικά πρόσωπα.

Μελέτη Περίπτωσης 4^η

Φορέας Γενικής Κυβέρνησης αποζημιώνει μέρος του ενοικίου το οποίο πληρώνουν νοικοκυριά σε τρίτους. Τα νοικοκυριά τα οποία αποζημιώνονται επιλέγονται βάσει ενός συνδυασμού κοινωνικών και εισοδηματικών κριτηρίων. Ο σχετικός νόμος ονομάζει τη συγκεκριμένη δράση ως επιδότηση ενοικίου. Πως θα ταξινομηθεί το σχετικό έξοδο;

Απάντηση: Το όνομα το οποίο δίνει ο νόμος στη συγκεκριμένη συναλλαγή δεν επηρεάζει την ταξινόμηση, καθώς ισχύει η αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο (substance over form). Από το σχετικό ορισμό, παρατηρούμε ότι επιδοτήσεις αποτελούν ποσά που καταβάλλονται σε εγχώριους παραγωγούς, και όχι σε νοικοκυριά, συνεπώς το σχετικό έξοδο δεν αποτελεί επιδότηση βάσει του ορισμού. Εφόσον οι εν λόγω αποζημιώσεις δίνονται σε ευπαθή νοικοκυριά για την κάλυψη του κοινωνικού κινδύνου της στέγασης, πληρούν τον ορισμό των κοινωνικών παροχών και συνεπώς ως τέτοιες ταξινομούνται (παροχές κοινωνικής πρόνοιας).

Μελέτη Περίπτωσης 5^η

Ο οργανισμός κοινωνικής ασφάλισης παροχών ανεργίας Α μεταβιβάζει ποσά σε τακτική βάση στον οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης παροχών υγείας Β. Τα εν λόγω ποσά προορίζονται ώστε οι δικαιούχοι επιδομάτων ανεργίας (άνεργοι) να έχουν ασφαλιστική κάλυψη υγείας από τον ΟΚΑ παροχών υγείας Β. Η ασφαλιστική κάλυψη αφορά μόνο τους συγκεκριμένους δικαιούχους επιδομάτων ανεργίας, και μόνο για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που τα λαμβάνουν. Πως θα ταξινομηθεί το σχετικό έξοδο από τον ΟΚΑ παροχών ανεργίας Α, και το αντίστοιχο έσοδο του ΟΚΑ παροχών υγείας Β;

Απάντηση: Παρόλο που υπάρχει μεταβίβαση ποσού από τον ΟΚΑ Α στον ΟΚΑ Β, εντούτοις δεν αποτελεί μεταβίβαση διότι δεν δίνεται δίχως αντάλλαγμα. Το αντάλλαγμα που προσφέρει ο ΟΚΑ παροχών υγείας Β είναι η παροχή ασφαλιστικής κάλυψης υγείας στους ανέργους. Η ουσία της συναλλαγής είναι ότι τα ποσά που πληρώνει ο ΟΚΑ Α πληρώνονται για λογαριασμό των ανέργων, με τον ίδιο τρόπο που οι εργοδότες παρακρατούν ασφαλιστικές εισφορές εργαζομένων και τις αποδίδουν στους σχετικούς ΟΚΑ για λογαριασμό των εργαζομένων. Πράγματι, ο ΟΚΑ Α θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι παρακρατεί τα συγκεκριμένα ποσά από τα επιδόματα των ανέργων, και τα αποδίδει στον ΟΚΑ Β για λογαριασμό τους, ώστε αυτοί να έχουν ασφαλιστική κάλυψη. Συνεπώς, ο ΟΚΑ Β θα δείξει έσοδο από ασφαλιστικές εισφορές ανέργων, και ο ΟΚΑ Α έξοδο από κοινωνικές παροχές (επιδόματα ανεργίας).

Μελέτη Περίπτωσης 6^η

Έχει παγιωθεί ως διαδικασία η Κεντρική Διοίκηση να πληρώνει την τακτική μισθοδοσία των καθηγητών των πανεπιστημιακών ιδρυμάτων (δηλαδή απευθείας στους δικαιούχους), οι οποίοι είναι υπάλληλοι των πανεπιστημίων. Τονίζεται ότι τα πανεπιστήμια αποτελούν διακριτές οντότητες (Ν.Π.Δ.Δ.) από την κεντρική διοίκηση. Πώς θα απεικονιστεί το συγκεκριμένο έξοδο στα λογιστικά βιβλία της Κεντρικής Διοίκησης;

Απάντηση: Παρόλο που εκ πρώτης όψεως το συγκεκριμένο έξοδο φαίνεται ως δαπάνη μισθοδοσίας, με προσεκτικότερη ανάλυση παρατηρούμε ότι δεν πληροί το σχετικό ορισμό, καθώς οι καθηγητές πανεπιστημίου δεν είναι υπάλληλοι της Κεντρικής Διοίκησης. Γενικά, το έξοδο μισθοδοσίας για να απεικονιστεί ως τέτοιο, θα πρέπει απαραίτητα να καταβάλλεται σε εργαζόμενους της οντότητας η οποία το αναγνωρίζει. Εφόσον το συγκεκριμένο έξοδο της Κεντρικής Διοίκησης αφορά υπαλλήλους άλλων οντοτήτων (Πανεπιστήμια), επί της ουσίας αποτελεί μια τεκμαρτή επιχορήγηση (τρέχουσα μεταβίβαση) προς αυτά, και ως τέτοιο έξοδο θα αναγνωριστεί. Αντίστοιχα τα πανεπιστήμια θα αναγνωρίσουν μια τεκμαρτή τρέχουσα μεταβίβαση από την κεντρική διοίκηση ως έσοδο, και ένα ισόποσο έξοδο μισθοδοσίας προς τους υπαλλήλους τους. Με αυτόν τον τρόπο, το έξοδο μισθοδοσίας ορθά θα αναγνωριστεί στις καταστάσεις των πανεπιστημίων, των οποίων οι καθηγητές είναι υπάλληλοι.

Μελέτη Περίπτωσης 7^η

Δημοτική επιχείρηση έχει λάβει δάνειο από τράπεζα, στο οποίο είναι εγγυητής ο Δήμος στον οποίο ανήκει. Λόγω έλλειψης ρευστότητας από την πλευρά της επιχείρησης, ο Δήμος καλείται να πληρώσει το οφειλόμενο ποσό απευθείας στην τράπεζα. Τι έξοδο θα δείξει ο Δήμος, και πως θα απεικονίσει το λογιστικό γεγονός η δημοτική επιχείρηση;

Απάντηση: Το αν η δημοτική επιχείρηση θα δείξει έσοδο εξαρτάται από το αν ο Δήμος θα διεκδικήσει από τη δημοτική επιχείρηση το σχετικό ποσό της εγγύησης που κατέβαλλε στην τράπεζα. Σε περίπτωση που το διεκδικήσει, η δημοτική επιχείρηση δεν δείχνει έσοδο, αλλά υποχρέωση προς τον Δήμο. Σε περίπτωση όμως που η πληρωμή της εγγύησης απαλλάσσει τη δημοτική επιχείρηση από τις δεσμεύσεις της, η κατάπτωση της εγγύησης θα αποτελεί παροχή χωρίς αντάλλαγμα, και συνεπώς αποτελεί μεταβίβαση. Συγκεκριμένα, προκύπτει κεφαλαιακή μεταβίβαση (κατάπτωση εγγύησης) προς τη δημοτική επιχείρηση. Αντίστοιχα η δημοτική επιχείρηση θα αναγνωρίσει σχετικό έσοδο από λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, το οποίο θα αποσβέσει την υποχρέωσή της προς την τράπεζα. Παρατηρούμε ότι το γεγονός ότι ο Δήμος πληρώνει απευθείας την τράπεζα δεν επηρεάζει την ουσία της συναλλαγής, η οποία αποτελεί κεφαλαιακή μεταβίβαση από τον Δήμο προς τη Δημοτική επιχείρηση.

Μελέτη Περίπτωσης 8^η

Νοσοκομείο απασχολεί συνεργείο καθαρισμού και απολύμανσης για παροχή σχετικών υπηρεσιών. Με την ολοκλήρωση όμως της παροχής υπηρεσιών, το νοσοκομείο αδυνατεί να καταβάλλει το συμφωνηθέν τίμημα καθώς δεν έχουν τηρηθεί ορθά οι δημοσιονομικές διαδικασίες. Κατόπιν τούτου η επιχείρηση προσφεύγει δικαστικά και δικαιώνεται από τα δικαστήρια, οπότε και το νοσοκομείο της καταβάλλει το αρχικό τίμημα. Πως θα ταξινομηθούν το σχετικά έξοδα του νοσοκομείου;

Απάντηση: Παρόλο που το ποσό καταβάλλεται σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, εντούτοις δεν αποτελεί αποζημίωση λόγω δικαστικών αποφάσεων. Η έννοια της αποζημίωσης αφορά ποσά τα οποία παρέχονται χωρίς αντάλλαγμα, και στην προκειμένη περίπτωση το ποσό αφορά επί της ουσίας αντίτιμο για υπηρεσίες που

παρασχέθηκαν στο νοσοκομείο. Συνεπώς η το γεγονός ότι καταβλήθηκε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης δεν επηρεάζει την ταξινόμησή του, η οποία είναι η αγορά υπηρεσιών. Σε περίπτωση που πλέον του αρχικού τιμήματος το δικαστήριο καταλόγιζε και τα δικαστικά έξοδα ή τα διαφυγόντα κέρδη, τα ποσά αυτά θα αναγνωρίζονταν ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων).

5.4 Ταξινόμηση παγίων στοιχείων και αποθεμάτων

Για την ταξινόμηση των παγίων στοιχείων και αποθεμάτων σε επίπεδο τριτοβαθμίων λογαριασμών ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (3.1) - Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ενσώματα ή άυλα. 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 (3.1.1) - 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.

Μηχανήματα και εξοπλισμός (3.1.2) - 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).

Οπλικά συστήματα (3.1.3) - 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 (3.1.4) - 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 αυτούσιο 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.

Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (3.1.5) - 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..

Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία (3.1.6) - 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.

Αποθέματα (3.2) - 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. 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
- 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.

Εμπορεύματα (3.2.1) – 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 (3.2.2) - 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 (3.2.3) - 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 (3.2.4) – 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 (3.2.5) - 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 (3.3) - 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 (3.3.1) - 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 (3.3.2) - 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 τιμαλή (3.3.3) – Περιλαμβάνει κοσμήματα μεγάλης αξίας κατασκευασμένα από πολύτιμους λίθους και μέταλλα, συλλογές, και διάφορα παρόμοια αντικείμενα.

Οι συναλλαγές που αφορούν τα στοιχεία της ομάδας 3 (κυρίως πάγια και τιμαλή) παρουσιάζονται διεξοδικά σε μεταγενέστερα κεφάλαια του παρόντος εκπαιδευτικού υλικού.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Δημόσια υπηρεσία αγοράζει εξοπλισμό πληροφορικής (ηλεκτρονικούς υπολογιστές) στους οποίους είναι εγκατεστημένο το απαραίτητο λογισμικό (λειτουργικά συστήματα, υπολογιστικά φύλλα κ.λπ.), για το οποίο η υπηρεσία έχει αγοράσει τη σχετική άδεια χρήσης. Πως θα ταξινομηθούν τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία;

Απάντηση: Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ο εξοπλισμός πληροφορικής εν γένει, ταξινομούνται στην κατηγορία των μηχανημάτων και εξοπλισμού. Εφόσον το λογισμικό είναι διακριτό από τους υπολογιστές στοιχείο (π.χ. αναγράφεται διακριτά στο τιμολόγιο ή στη σχετική προμήθεια) τότε θα πρέπει να ταξινομηθεί σε διαφορετική κατηγορία, και συγκεκριμένα στα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Έστω ότι η κεντρική διοίκηση επιθυμεί να αναγνωρίσει στρατιωτικές εγκαταστάσεις, στρατιωτικό εξοπλισμό και λοιπά στρατιωτικά πάγια στις οικονομικές της καταστάσεις. Σε ποια κατηγορία θα τα εντάξει;

Απάντηση: Οι στρατιωτικές εγκαταστάσεις δεν αποτελούν ενιαία κατηγορία παγίων, αλλά ταξινομούνται ανάλογα με τη φύση του παγίου. Τα στρατιωτικά κτήρια ταξινομούνται ως κτήρια, με περαιτέρω βαθμό ανάλυσης εάν είναι διαθέσιμη η σχετική πληροφορία (π.χ. οι στρατώνες δύνανται να ταξινομηθούν ως κατοικίες). Μηχανήματα και εξοπλισμός που δεν αποτελούν οπλικά συστήματα επίσης ταξινομούνται στη σχετική κατηγορία (λογ/σμός 3.1.2). Όσον αφορά τα οπλικά συστήματα, αυτά αποτελούν διακριτή κατηγορία στρατιωτικών παγίων που περιλαμβάνουν εξειδικευμένα οχήματα και εξοπλισμό, όπως πολεμικά πλοία και αεροσκάφη, τανκς, φορείς πυραύλων κ.λπ. Τέλος, τα περισσότερα όπλα μιας χρήσης (π.χ. πυρομαχικά) δεν αποτελούν πάγια, αλλά λογίζονται ως αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η

Δημοτική επιχείρηση αποκτά άδεια ραδιοφωνικού σταθμού περιφερειακής εμβέλειας για 10 έτη, για την οποία καταβάλλει το σχετικό τίμημα στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή. Με την υπόθεση ότι η άδεια πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, σε ποια κατηγορία θα ταξινομηθεί;

Απάντηση: Οι άδειες οι οποίες δίνουν την ευχέρεια στους ιδιοκτήτες τους να συμμετάσχουν σε ειδικές δραστηριότητες, αποκλείοντας άλλες οντότητες από αυτά εάν δεν έχουν τη συγκεκριμένη άδεια, ταξινομούνται στα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία, και συγκεκριμένα στα μη παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

5.5 Ταξινόμηση χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Οι ορισμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι κοινοί με την έννοια ότι το κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που κατέχει η οικονομική οντότητα αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον αντισυμβαλλόμενο. Με άλλα λόγια κάποιο χρηματοοικονομικό μέσο (π.χ. δάνειο) είναι είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, ανάλογα αν η οντότητα είναι ο δανειστής ή ο οφειλέτης. Σε κάθε περίπτωση ο ορισμός του χρηματοοικονομικού μέσου δεν αλλάζει. Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο δευτεροβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

1. **Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα** - 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 υπαρχόντων περιουσιακών στοιχείων τους. Ο λογαριασμός αφορά μόνο την Κεντρική Διοίκηση.

2. **Μετρητά και καταθέσεις** - Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα που βρίσκονται σε κυκλοφορία και σε καταθέσεις, σε εθνικό νόμισμα και σε ξένα νομίσματα. Οι καταθέσεις είναι αξιώσεις, αντικατοπτριζόμενες από στοιχεία κατάθεσης των πιστωτικών ιδρυμάτων που δέχονται καταθέσεις (συμπεριλαμβανομένης της κεντρικής τράπεζας). Μια κατάθεση είναι συνήθως τυποποιημένη σύμβαση, ανοικτή στο ευρύ κοινό, που επιτρέπει την τοποθέτηση μεταβλητού ποσού χρημάτων. Οι καταθέσεις ως υποχρέωση αφορούν μόνο τις έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που δέχονται αποταμιεύσεις, όπως τα πιστωτικά ιδρύματα.

3. **Χρεωστικοί τίτλοι** - 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.

4. Δάνεια - 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.

5. Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων - Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ενσωματώνουν δικαίωμα επί της υπολειμματικής αξίας μιας οντότητας, αφού ικανοποιηθούν όλα τα άλλα δικαιώματα (π.χ. μετοχές). Η κυριότητα τίτλων συμμετοχής σε νομικές οντότητες τεκμηριώνεται συνήθως από μετοχές, πιστοποιητικά κατάθεσης, συμμετοχές ή παρόμοια έγγραφα.

6. Απαιτήσεις - Οι απαιτήσεις είναι το δικαίωμα λήψεως ταμιακών διαθεσίμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων από τον αντισυμβαλλόμενο, και μπορεί να σχετίζονται με διάφορες κατηγορίες εσόδων.

7. Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις - 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 παράδειγμα απαιτήσεις από εισπράξεις που διενεργούν άλλες οντότητες για λογαριασμό της οντότητας που καταρτίζει καταστάσεις.

8. **Υποχρεώσεις** - Οι λοιπές υποχρεώσεις συνήθως αφορούν διάφορα πληρωτέα ποσά προς τον αντισυμβαλλόμενο και μπορεί να σχετίζονται με διάφορες κατηγορίες εξόδων και δαπανών.

9. **Ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις** - Οι ληφθείσες προκαταβολές αφορούν την παραλαβή ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, και συνεπώς αποτελούν υποχρέωση για την οικονομική οντότητα.

10. **Χρηματοοικονομικά παράγωγα** - 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 πρέπει να επιστραφεί.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα χρησιμοποιούνται για διάφορους σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου, της αντιστάθμισης κινδύνου και της κερδοσκοπίας.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Φορείς γενικής κυβέρνησης καταθέτουν ταμειακά διαθέσιμα σε εγχώρια τράπεζα. Η συγκεκριμένη τράπεζα επενδύει για λογαριασμό τους τα ταμειακά διαθέσιμα σε αξιόγραφα όπως ομόλογα κ.λπ., με αποτέλεσμα τα ποσά των διαθεσίμων των φορέων να διακυμαίνονται ως προς την αξία τους σε συχνή βάση (χωρίς δηλαδή να κάνουν κινήσεις οι φορείς), λόγω της μεταβολής των τιμών των υποκείμενων αξιών (ομόλογα). Οι φορείς της γενικής κυβέρνησης φέρουν όλους τους κινδύνους αλλά και τις ανταμοιβές από τις διακυμάνσεις των αξιών των υποκείμενων στοιχείων. Σε ποια κατηγορία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ταξινομούνται τα διαθέσιμα των φορέων;

Απάντηση: Ο τρόπος με τον οποίο ονομάζει η τράπεζα τα συγκεκριμένα ταμειακά διαθέσιμα (π.χ. καταθέσεις) δεν ενδιαφέρει, καθώς ισχύει η αρχή της ουσίας πάνω

από τον τύπο (substance over form). Παρατηρούμε ότι για τα συγκεκριμένα ποσά, ουσιαστικά η τράπεζα συγκεντρώνει τα ταμειακά διαθέσιμα όλων των φορέων σε ένα σύνολο περιουσίας, και τα επενδύει για λογαριασμό τους σε αξιόγραφα οι μεταβολές των οποίων επηρεάζουν άμεσα τις αξίες που έχουν οι φορείς. Με άλλα λόγια, η τράπεζα ενεργεί ως διαχειριστής ενός συνόλου περιουσίας για λογαριασμό των φορέων, και το εν λόγω σύνολο περιουσίας πληροί των ορισμό ενός επενδυτικού (αμοιβαίου) κεφαλαίου, με τα διαθέσιμα των φορέων να αποτελούν τα μερίδια του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, τα διαθέσιμα των φορέων θα ταξινομηθούν στην κατηγορία «Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων».

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης έχει σαν αντικείμενο την είσπραξη εισφορών και την καταβολή εφάπαξ συνταξιοδοτικών παροχών στους δικαιούχους που θεμελιώνουν συνταξιοδοτικό δικαίωμα. Ο εν λόγω ΟΚΑ δύναται επίσης να προκαταβάλλει την εφάπαξ παροχή έως και πέντε έτη πριν τη θεμελίωση του δικαιώματος. Σε περίπτωση που το εφάπαξ προκαταβληθεί, το ποσό που λαμβάνει ο δικαιούχος είναι σαφώς μικρότερο του ποσού που θα έπαιρνε τη χρονική στιγμή της θεμελίωσης του δικαιώματος, οπότε και γίνεται συμψηφισμός της προκαταβολής με το εφάπαξ από τον ΟΚΑ. Σε ποια κατηγορία θα ταξινομήσει ο ΟΚΑ τη συγκεκριμένη προκαταβολή του εφάπαξ;

Απάντηση: Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, είναι σαφές ότι η προκαταβολή δεν αποτελεί δεδουλευμένο έξοδο του ΟΚΑ, καθώς ο δικαιούχος δεν πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου κατά τη χρονική στιγμή καταβολής της προκαταβολής (θεμελίωση συνταξιοδοτικού δικαιώματος). Συνεπώς, η προκαταβολή του εφάπαξ στον δικαιούχο πριν αυτό καταστεί δεδουλευμένο συνιστά επί της ουσίας δάνειο που χορηγεί ο ΟΚΑ. Το εν λόγω δάνειο αποπληρώνεται (συμψηφίζεται) με το ποσό του εφάπαξ που θα λάμβανε ο δικαιούχος, τη χρονική στιγμή που αυτό καθίσταται δεδουλευμένο. Καθώς η προκαταβολή είναι ως αξία μικρότερη από το ποσό του δεδουλευμένου εφάπαξ, το ποσό που υπολείπεται αποτελεί τον τόκο του δανείου, ο οποίος αναγνωρίζεται σταδιακά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου με την ωρίμανση του δανείου, και τελικά αποπληρώνεται τη χρονική στιγμή του συμψηφισμού.

5.6 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, οι λοιπές οικονομικές ροές δεν προσμετρώνται στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA). Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο δευτεροβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

1. **Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων** - Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ως διάθεση νοείται η πώληση ή η κατά οιονδήποτε τρόπο απόσυρση των στοιχείων.

2. **Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας**- Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση των στοιχείων στην εύλογη αξία τους (π.χ. εισηγμένες μετοχές) όταν αυτό προβλέπεται από τους κανόνες επιμέτρησής τους. Ειδικότερα, το αποτέλεσμα από την επιμέτρηση στοιχείων στην εύλογη αξία τους προκύπτει από την επιμέτρησή τους σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και από την τακτοποίηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάθεσή τους ή τη λήξη τους.

3. **Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές** - Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από νομισματικά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις) που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, τόσο κατά την μετατροπή τους σε ευρώ με την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όσο και κατά το διακανονισμό τους.

4. **Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση** - Αφορά την αύξηση της ποσότητας (και συνεπώς και της αξίας) παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι αποτέλεσμα παραγωγής, π.χ. ιστορικά μνημεία, τιμαλφή και πόροι υπεδάφους, όταν η αξία τους αναγνωρίζεται για πρώτη φορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι λογαριασμοί της οικονομικής εξαφάνισης (Κ.Α.Λ 7.4) αφορούν στην εξάντληση φυσικών πόρων.

5. **Καταστροφικές ζημίες** - Αφορούν μεταβολές στην ποσότητα (και συνεπώς και στην αξία), που προκύπτουν από μεγάλα και αναγνωρίσιμα γεγονότα που καταστρέφουν περιουσιακά στοιχεία, π.χ. καταστροφές από σεισμούς, πυρκαγιές, και πλημμύρες.

6. **Λοιπές απομειώσεις** - Αφορούν ζημίες στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσίας των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τη συστηματική αναγνώριση των ζημιών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της

δυνατότητας παροχής υπηρεσίας των περιουσιακών στοιχείων, μέσω της απόσβεσης. Η διαφορά μεταξύ απομείωσης και καταστροφικής ζημίας, είναι ότι στην καταστροφική ζημία το περιουσιακό στοιχείο, ανεξαρτήτως του πως παρακολουθείται λογιστικά, παύει να υφίσταται και διαγράφεται.

7. Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις - Αφορούν σε περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άλλων οντοτήτων, χωρίς πλήρη αποζημίωση, για λόγους άλλους εκτός από την πληρωμή φόρων, προστίμων ή παρόμοιων επιβαρύνσεων. Η κατάσχεση περιουσίας που σχετίζεται με εγκληματική δραστηριότητα θεωρείται πρόστιμο.

8. Λοιπές ροές - Αποτελούν κέρδη και ζημίες τα οποία ανήκουν στις λοιπές οικονομικές ροές (δηλαδή δεν προσμετρώνται στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα), αλλά δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στην παρούσα θεματική ενότητα παρουσιάστηκαν οι ορισμοί και η κατηγοριοποίηση των λογαριασμών που απαρτίζουν την οικονομική ταξινόμηση, βασισμένη κατά κύριο λόγο στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (European System of Accounts – ESA) και, σε δεύτερο βαθμό, στο σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής των Κυβερνήσεων (Government Financial Statistics – GFS). Εκτός από τους θεμελιώδεις ορισμούς, παρατέθηκαν τα βασικά κριτήρια με βάση τα οποία ταξινομούνται οι συναλλαγές στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Επιπλέον, παρουσιάστηκαν αναλυτικά παραδείγματα εφαρμογής που αφορούν τις πιο συνηθισμένες και ουσιώδεις κατηγορίες της οικονομικής ταξινόμησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 6)

6.1 Εισαγωγή

6.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσας θεματικής ενότητας είναι να παρουσιάσει τις θεμελιώδεις έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Η παρουσίαση των βασικών χαρακτηριστικών και αρχών που διέπουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποσκοπεί στο να διασφαλίσει ότι οι δημόσιες οντότητες θα συντάσσουν καταστάσεις χρήσιμες για τους χρήστες, τόσο για σκοπούς λογοδοσίας όσο και για τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων.

6.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να αντιληφθούν τις βασικές έννοιες, αρχές και κανόνες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Να κατανοήσουν τη φύση της πληροφόρησης που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχουν προς τους χρήστες τους.
- Να γνωρίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής που ακολουθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Να αντιληφθούν τους εγγενείς περιορισμούς στην πληροφορία που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Να μπορούν να αναγνωρίσουν τα βασικά στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και τους κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης που αυτά ακολουθούν.

6.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Η παρούσα θεματική ενότητα αναλύει τη χρησιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δημοσίων οντοτήτων, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής που διασφαλίζουν την αξιοπιστία και χρησιμότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης. Οι καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική θέση, επίδοση και τις ταμειακές ροές, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων από πολίτες και άλλους ενδιαφερόμενους. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως η σχετικότητα, η πιστή απεικόνιση, η πληρότητα, η συγκρισιμότητα και η εγκαιρότητα, είναι κρίσιμα για την αξία της πληροφόρησης, ενώ οι αρχές εφαρμογής, όπως η συνέχιση δραστηριότητας, η συνέπεια και η συμμόρφωση, διασφαλίζουν την ομοιογένεια και κατανόηση των στοιχείων. Επιπλέον, αναλύονται οι περιορισμοί στην πληροφόρηση, όπως η ουσιαστικότητα και η σχέση κόστους-οφέλους, καθώς και τα βασικά στοιχεία των καταστάσεων (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, έξοδα, εισφορές και διανομές ιδιοκτητών). Τέλος, εξετάζεται η έννοια της αναγνώρισης και επιμέτρησης, υπογραμμίζοντας τη σημασία της επιλογής της κατάλληλης βάσης αποτίμησης για την αξιόπιστη αποτύπωση των στοιχείων, ανάλογα με τον σκοπό και τη χρήση τους.

6.2 Παροχή Πληροφόρησης από τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Οι πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα επιτρέπουν στους χρήστες να προσδιορίσουν τους πόρους της οντότητας και τις απαιτήσεις επί αυτών των πόρων κατά την ημερομηνία αναφοράς. Αυτό παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση θεμάτων όπως:

- Ο βαθμός στον οποίο η διοίκηση έχει εκπληρώσει τις ευθύνες της για τη φύλαξη και διαχείριση των πόρων της οντότητας.
- Ο βαθμός στον οποίο οι διαθέσιμοι πόροι μπορούν να υποστηρίξουν μελλοντικές δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών, καθώς και οι αλλαγές που σημειώθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς στο ύψος και στη σύνθεση αυτών των πόρων και των απαιτήσεων επί αυτών.
- Τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμειακών ροών που απαιτούνται για την εξυπηρέτηση και την αποπληρωμή υφιστάμενων απαιτήσεων επί των πόρων της οντότητας.

Οι πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική επίδοση των οντοτήτων του δημοσίου τομέα υποστηρίζουν την αξιολόγηση θεμάτων όπως το εάν η οντότητα χρησιμοποίησε τους πόρους της με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο, προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της επί της παροχής υπηρεσιών.

Οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος παροχής υπηρεσιών, καθώς και το ύψος και τις πηγές ανάκτησης αυτού του κόστους κατά την περίοδο αναφοράς, θα βοηθήσουν τους χρήστες να προσδιορίσουν εάν τα λειτουργικά έξοδα καλύφθηκαν από πηγές όπως φόροι, τέλη, εισφορές και μεταβιβάσεις, ή εάν χρηματοδοτήθηκαν με αύξηση του επιπέδου δανεισμού της οντότητας.

Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές των οντοτήτων του δημόσιου τομέα συμβάλλουν στην αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης, καθώς και της ρευστότητας και της φερεγγυότητάς της. Αυτές οι πληροφορίες αποτυπώνουν τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα άντλησε και χρησιμοποίησε ταμειακά διαθέσιμα κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του δανεισμού, της αποπληρωμής δανείων, καθώς και της απόκτησης και πώλησης περιουσιακών στοιχείων, όπως ακινήτων, μηχανολογικού εξοπλισμού και εγκαταστάσεων. Επιπλέον, οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές προσδιορίζουν τα ποσά που εισπράχθηκαν από φόρους και επενδύσεις, καθώς και τις μεταβιβάσεις μετρητών προς και από άλλες κυβερνήσεις, κρατικούς φορείς ή διεθνείς οργανισμούς.

Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μπορούν επίσης να υποστηρίξουν την αξιολόγηση της συμμόρφωσης της οντότητας με τα όρια δαπανών (προϋπολογισμού) που έχουν τεθεί σε όρους ταμειακών ροών, καθώς και να παράσχουν στοιχεία για την πιθανή ανάγκη άντλησης μετρητών στο μέλλον και τις πιθανές πηγές αυτών των μελλοντικών ταμειακών εισροών για την υποστήριξη των στόχων παροχής υπηρεσιών.

Οι πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές παρουσιάζονται συνήθως στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Προκειμένου να βοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν καλύτερα, να ερμηνεύσουν και να εντάξουν στο σωστό πλαίσιο τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι αναφορές μπορούν επίσης να παρέχουν χρηματοοικονομικές και μη

χρηματοοικονομικές πληροφορίες που ενισχύουν, συμπληρώνουν και επεκτείνουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, περιλαμβάνοντας πληροφορίες σχετικά με:

- Τη συμμόρφωση της κυβέρνησης ή άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα με τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς και άλλες εξουσιοδοτήσεις που διέπουν τις λειτουργίες της.
- Τις δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και τις επιδόσεις της κατά την περίοδο αναφοράς.
- Τις προσδοκίες για την παροχή υπηρεσιών και άλλες δραστηριότητες σε μελλοντικές περιόδους, καθώς και τις μακροπρόθεσμες επιπτώσεις των αποφάσεων και των δραστηριοτήτων που αναλήφθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ενδέχεται να επηρεάσουν τις μελλοντικές προσδοκίες.

Οι εν λόγω πληροφορίες μπορούν να παρουσιαστούν στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή σε ξεχωριστές αναφορές που δημοσιεύονται με αυτές.

6.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και οι αρχές εφαρμογής αποτελούν τις ιδιότητες εκείνες που καθιστούν την πληροφόρηση που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσιμη για τους χρήστες τους και συνιστούν βάση αξιολόγησης ως προς την επίτευξη του σκοπού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) απευθύνονται τόσο στους συντάκτες των Λογιστικών Προτύπων και Πολιτικών όσο και στους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ οι αρχές εφαρμογής του ΛΠΓΚ απευθύνονται κυρίως στους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αμφότερα έχουν σκοπό τη διασφάλιση παροχής ποιοτικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχοντας υπόψη ότι σε συγκεκριμένες περιπτώσεις αυτή μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς πληροφόρησης. Ωστόσο, οι περιορισμοί πληροφόρησης δεν μπορεί να ακυρώνουν ούτε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά ούτε τις αρχές εφαρμογής.

Ισχύουν τα ακόλουθα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- **Σχετικότητα (Relevance)** - Η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία είναι σχετική όταν συμβάλλει στην επίτευξη του σκοπού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό συμβαίνει όταν η πληροφορία έχει επιβεβαιωτική ή/και προγνωστική αξία.

- **Πιστή απεικόνιση/αξιοπιστία (Faithful representation / Reliability)**- Για να είναι αξιόπιστη, η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία πρέπει να απεικονίζει πιστά την ουσία των οικονομικών φαινομένων και συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών - τα οποία επιδιώκει να παρουσιάσει. Η πιστή απεικόνιση των ανωτέρω επιτυγχάνεται όταν η παρουσίασή τους είναι πλήρης, συνετή, ουδέτερη, επαληθεύσιμη και χωρίς ουσιώδη σφάλματα. Η πληροφορία η οποία απεικονίζει πιστά τις οικονομικές συναλλαγές, ή άλλα φαινόμενα, απεικονίζει την ουσία πάνω από τον τύπο των υποκείμενων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή περιστάσεων.

- **Πληρότητα (Completeness)** - Η πληροφορία η οποία ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης οφείλει να είναι πλήρης εντός των ορίων που θέτει η εκτίμηση της ουσιαστικότητας και του κόστους-οφέλους που επιφέρει.

- **Σύνεση (Prudence)** - Σύνεση είναι η ενσωμάτωση ενός τέτοιου βαθμού προσοχής στην άσκηση των κρίσεων που είναι αναγκαίες, για την πραγματοποίηση των εκτιμήσεων που απαιτούνται υπό συνθήκες αβεβαιότητας, ώστε περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα να μην υπερεκτιμώνται και υποχρεώσεις ή έξοδα να μην υποεκτιμώνται.

- **Ουδετερότητα (Neutrality)** - Η πληροφορία είναι ουδέτερη, εάν δεν είναι μεροληπτική. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες εάν η πληροφόρηση που περιέχουν έχει επιλεγεί ή παρουσιαστεί με τρόπο σχεδιασμένο να επηρεάσει τη λήψη μιας απόφασης ή τη διαμόρφωση κρίσης, ώστε να επιφέρει ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα. Η εφαρμογή του ποιοτικού χαρακτηριστικού της σύνεσης υπό συνθήκες αβεβαιότητας δεν συνιστά μεροληψία και δεν επηρεάζει την ουδετερότητα.

- **Επαληθευσιμότητα (Verifiability)** - Η επαληθευσιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που εγγυάται στους χρήστες ότι οι χρηματοοικονομικές

καταστάσεις βασίζονται σε στοιχεία που τις τεκμηριώνουν, με τρόπο ώστε να απεικονίζουν πιστά την ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών που επιδιώκουν να παρουσιάσουν

- **Ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form)** - Η ουσία πάνω από τον τύπο απαιτεί ότι οι συναλλαγές, άλλα γεγονότα, δραστηριότητες ή συνθήκες λογιστικοποιούνται και παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική τους διάσταση, και όχι απλά με τον νομικό τους τύπο.

- **Κατανοητότητα (Understandability)** - Κατανοητή είναι η πληροφορία όταν αυτή παρουσιάζεται με έναν τρόπο που διευκολύνει εξειδικευμένους και μη εξειδικευμένους χρήστες να κατανοήσουν το νόημά της. Η κατανοητότητα ενισχύεται όταν η πληροφορία είναι ταξινομημένη, διατυπωμένη, και παρουσιασμένη με ευκρίνεια και περιεκτικότητα.

- **Εγκαιρότητα (Timeliness)** - Η πληροφορία είναι έγκαιρη όταν είναι διαθέσιμη στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν χάσει την ικανότητά της να είναι χρήσιμη για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Όταν η σχετική πληροφορία είναι διαθέσιμη το νωρίτερο δυνατό, μπορεί να αυξηθούν η χρησιμότητά της να συνεισφέρει στις αξιολογήσεις της λογοδοσίας και η ικανότητά της να επηρεάσει αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν.

- **Συγκρισιμότητα (Comparability)** - Η συγκρισιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που διευκολύνει τους χρήστες να αναγνωρίσουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ δύο συνόλων φαινομένων σε διαφορετικές οντότητες αναφοράς ή σε μία οντότητα αναφοράς σε διαφορετικές χρονικές στιγμές.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Οντότητα του δημοσίου τομέα σχεδιάζει να δημοσιεύσει τις οικονομικές της καταστάσεις που αφορούν το έτος 20X1 τον Ιούνιο του 20X3. Ποιο από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται;

Απάντηση: Το ποιοτικό χαρακτηριστικό που δεν τηρείται είναι της εγκαιρότητας, καθώς οι καταστάσεις δημοσιεύονται με σοβαρή καθυστέρηση 18 μηνών. Είναι προφανές ότι η πληροφορία που παρέχουν θα έπρεπε να είναι διαθέσιμη στους

χρήστες πολύ νωρίτερα, ώστε να τους είναι χρήσιμη έγκαιρα για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Επισημαίνεται ότι δυνάμει του άρθρου 14 του Π.Δ. 54/2018, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών ολοκληρώνεται το αργότερο μέχρι την 30.06 του επόμενου ημερολογιακού έτους από εκείνο που αφορούν.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

ΟΚΑ απεικονίζει το χαρτοφυλάκιο των ομολόγων του σε ονομαστικές αξίες στον ισολογισμό του έτους 20X1, και σε τρέχουσες αξίες την προηγούμενη συγκριτική περίοδο 20X0. Ποιο από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται;

Απάντηση: Το ποιοτικό χαρακτηριστικό που δεν τηρείται είναι της συγκρισιμότητας, καθώς τα ποσά του χαρτοφυλακίου ομολόγων που απεικονίζονται στις καταστάσεις αποτιμώνται σε διαφορετική βάση και συνεπώς δεν είναι συγκρίσιμα, και ενδέχεται να οδηγήσουν τους χρήστες σε λανθασμένα συμπεράσματα.

Μελέτη Περίπτωσης 3^η

Νοσοκομείο δεν έχει απεικονίσει στις καταστάσεις δεδουλευμένα έξοδα υπηρεσιών τα οποία έχουν τιμολογηθεί, αξίας 3.000.000 €. Ποια από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρούνται;

Απάντηση: Το ποιοτικά χαρακτηριστικά που δεν τηρούνται είναι της πληρότητας και της πιστής απεικόνισης, καθώς τα συγκεκριμένα έξοδα αποτελούν ουσιώδη ποσά και σημαντικά λογιστικά γεγονότα τα οποία θα έπρεπε να είχαν συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

6.4 Αρχές εφαρμογής

Οι αρχές εφαρμογής σχετίζονται με τις παραδοχές βάσει των οποίων συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ισχύουν οι ακόλουθες αρχές εφαρμογής:

- **Συνέχιση της δραστηριότητας (Going concern)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή παύσης της δραστηριότητάς της, ή εάν δεν υπάρχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από τη ρευστοποίηση ή την παύση της δραστηριότητας. Τα δικαιώματα και οι δεσμεύσεις που απορρέουν από

λειτουργίες δημόσιου χαρακτήρα και ανατίθενται σε οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να παύσουν να υφίστανται, εν όλω ή εν μέρει, μόνο μέσω νόμου ή απόφασης της κυβέρνησης, ακόμη και όταν οντότητες του δημόσιου τομέα συγχωνεύονται, διασπώνται ή διαλύονται.

- **Συνέπεια (Consistency)** - Οι λογιστικές πολιτικές, η βάση κατάρτισης, καθώς και η παρουσίαση και ταξινόμηση των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρούνται αμετάβλητες από περίοδο σε περίοδο, εκτός εάν, μετά από μια σημαντική αλλαγή στη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας ή την αναθεώρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια άλλη λογιστική πολιτική, βάση κατάρτισης, παρουσίασης ή ταξινόμησης είναι καταλληλότερη. Στην περίπτωση αυτή, οι προκύπτουσες αλλαγές πρέπει να αιτιολογούνται και να γνωστοποιούνται. Η συνέπεια είναι ένα μέσο επίτευξης συγκρισιμότητας, χρησιμοποιώντας τις ίδιες λογιστικές αρχές ή πολιτικές ή/και βάση κατάρτισης, είτε από περίοδο σε περίοδο εντός μιας οντότητας αναφοράς είτε σε μία μόνο περίοδο μεταξύ περισσότερων της μιας οντοτήτων αναφοράς.

- **Συμψηφισμός/Συγκέντρωση (Offsetting/Aggregation)** - Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα δεν συμψηφίζονται εκτός εάν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από συγκεκριμένη λογιστική πολιτική. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Κάθε

ουσιαστική κατηγορία παρόμοιων στοιχείων παρουσιάζεται χωριστά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας παρουσιάζονται χωριστά, εκτός εάν είναι μη ουσιαστικά.

- **Ευαισθησία ως προς την παρουσίαση (Presentational sensitivity)** - Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δικαιολογείται κάποια ευαισθησία όσον αφορά το επίπεδο ανάλυσης στο οποίο παρουσιάζονται οι σχετικές πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα χωριστές παρουσιάσεις ή γνωστοποιήσεις σχετικά με εξατομικευμένα στοιχεία στρατιωτικής φύσης, εγγυήσεων ή νομικών υποθέσεων. Ωστόσο η ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση δεν επιτρέπεται να επιδρά στις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία.

- **Περίοδος αναφοράς (Reporting period)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία αναφοράς μιας οντότητας αλλάξει ή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί, εκτός από την περίοδο που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καλύπτουν, τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιεί μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδο αναφοράς και τον επακόλουθο περιορισμό στη συγκρισιμότητα.
- **Συμμόρφωση (Compliance)** - Η οντότητα αναφοράς της οποίας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή η επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι σύμφωνες με το ΛΠΓΚ κάνει μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση αυτής της συμμόρφωσης. Για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και όποιες άλλες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρουσιάζονται μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η δήλωση αυτή περιλαμβάνεται στις σημειώσεις. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με το ΛΠΓΚ, εκτός εάν είναι σύμφωνες με όλες τις απαιτήσεις του ΛΠΓΚ.

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Ο ΟΚΑ Α εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από ασφαλισμένους μέσω τρίτου δημοσίου φορέα, ο οποίος παρακρατεί το 10% των εισπραττόμενων ποσών ως προμήθεια για την υπηρεσία που παρέχει. Ο ΟΚΑ Α κάθε φορά απεικονίζει στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης το καθαρό ποσό που εισπράττει (δηλαδή έχοντας αφαιρέσει την προμήθεια) ως έσοδο από ασφαλιστικές εισφορές. Ποια από τις αρχές εφαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται;

Απάντηση: Η αρχή εφαρμογής που δεν τηρείται είναι η αρχή της συγκέντρωσης/συμψηφισμού, καθώς ο ΟΚΑ Α δεν θα πρέπει να συμψηφίζει τις ασφαλιστικές εισφορές που εισπράττει με την προμήθεια του τρίτου φορέα, καθώς αποτελούν διαφορετικά έσοδα και έξοδα και συνεπώς θα πρέπει να απεικονιστούν διακριτά στις καταστάσεις. Με άλλα λόγια, ο ΟΚΑ θα πρέπει να απεικονίζει ως έσοδο το μικτό ποσό των ασφαλιστικών εισφορών, και ως έξοδο ξεχωριστά την προμήθεια.

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύει η Κεντρική Διοίκηση, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται κατηγοριοποιημένα σε ιδιαίτερα αναλυτικό βαθμό. Εξαίρεση αποτελούν τα οπλικά συστήματα, τα οποία παρουσιάζονται σωρευτικά ως ένα συνολικό ποσό, χωρίς περεταίρω ανάλυση, κατηγοριοποίηση ή ταξινόμηση. Βάσει ποιας από τις αρχές εφαρμογής προβαίνει η Κεντρική διοίκηση στη συγκεκριμένη παρουσίαση;

Απάντηση: Η αρχή εφαρμογής που δικαιολογεί τη συγκεκριμένη παρουσίαση είναι η αρχή της ευαισθησίας ως προς την παρουσίαση, καθώς ζητήματα που άπτονται των οπλικών συστημάτων αποτελούν ευαίσθητα δεδομένα που αφορούν την άμυνα της χώρας. Η αποφυγή της ανάλυσης σε μεγαλύτερο βαθμό δεν επιτρέπει την διαρροή πληροφορίας η οποία ενδεχομένως θα μπορούσε να διακινδυνεύσει την ασφάλεια της χώρας. Εντούτοις, η ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση δεν επιτρέπεται να επιδρά στις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης που σχετίζονται με τα στοιχεία των οπλικών συστημάτων.

6.5 Περιορισμοί στην πληροφορία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα παρακάτω ενδέχεται να περιορίζουν την πληροφορία που περιλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού:

- **Ουσιαστικότητα (Materiality)** - Η πληροφορία είναι ουσιαστική αν η παράλειψή της ή η εσφαλμένη παρουσίασή της στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί για τη συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς θα μπορούσε να επηρεάσει τη λογοδοσία της οντότητας, ή τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ουσιαστικότητα εξαρτάται τόσο από τη φύση όσο και από το ποσό του συγκεκριμένου στοιχείου.
- **Κόστος/όφελος (Cost-benefit)** - Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συνεπάγεται κόστη. Τα οφέλη της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πρέπει να δικαιολογούν αυτά τα κόστη. Η αξιολόγηση ως προς το εάν τα οφέλη της παροχής πληροφόρησης δικαιολογούν τα σχετικά κόστη είναι συχνά θέμα κρίσης, επειδή πολλές φορές δεν είναι εφικτό να αναγνωρισθούν και/ή να ποσοτικοποιηθούν όλα τα κόστη και όλα τα οφέλη της πληροφορίας που περιλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- **Ισορροπία μεταξύ επιμέρους ποιοτικών χαρακτηριστικών και αρχών εφαρμογής (Balance between the individual qualitative characteristics and application principles)** - Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά συλλειτουργούν για να συνεισφέρουν στη συνολική χρησιμότητα της πληροφόρησης. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητη η εξισορρόπηση ή ο συμβιβασμός μεταξύ επιμέρους ποιοτικών χαρακτηριστικών και αρχών εφαρμογής, προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Μελέτη Περίπτωσης

Δημόσια υπηρεσία προμηθεύεται καλάθι αχρήστων αξίας 5 €. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του είναι 5 χρόνια, και συνεπώς το κόστος κτήσης του θα πρέπει να κατανεμηθεί μέσω των αποσβέσεων σε 5 χρόνια, ήτοι απόσβεση 1€ το χρόνο. Ο λογιστής της υπηρεσίας αντιθέτως αναγνωρίζει τη συνολική δαπάνη 5 € ως έξοδο κατά το έτος απόκτησης. Βάσει ποιου από τους ανωτέρω περιορισμούς στην πληροφορία δύναται ο λογιστής να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη αντιμετώπιση;

Απάντηση: Η οντότητα μπορεί να επιλέξει τη συγκεκριμένη αντιμετώπιση κυρίως λόγω του περιορισμού της ουσιαστικότητας (materiality) και δευτερευόντως του περιορισμού του κόστους-οφέλους. Ο λόγος είναι ότι λόγω του ευτελούς και μη ουσιώδους κόστους του καλαθιού αχρήστων, κανένας επενδυτής, πιστωτής ή πολίτης δεν πρόκειται να επηρεαστεί ως προς τις αποφάσεις του, αν το εν λόγω κόστος αναλωθεί άμεσα.

6.6 Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις οικονομικές επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων λογιστικών γεγονότων, ομαδοποιώντας τις σε μεγάλες κατηγορίες που έχουν κοινά οικονομικά χαρακτηριστικά. Αυτές οι ευρείες κατηγορίες ονομάζονται στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία είναι τα δομικά συστατικά από τα οποία κατασκευάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτά τα δομικά συστατικά αποτελούν το θεμέλιο για την καταγραφή, ταξινόμηση και συγκέντρωση των οικονομικών δεδομένων, με τρόπο που παρέχει

στους χρήστες πληροφόρηση η οποία αποσκοπεί στην πλήρωση των στόχων και σκοπών της κατάρτισης και δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- i. **Περιουσιακά στοιχεία (assets)** – Πόροι που κατευθύνονται από την οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, από τους οποίους αναμένεται να εισρεύσουν στη οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι οποίοι ενσωματώνουν τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας, ενώ όταν χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία καθαρών χρηματοροών αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν μελλοντικό οικονομικό όφελος. Συνεπώς, για την κάλυψη όλων των σκοπών για τους οποίους προορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία, χρησιμοποιείται ο όρος μελλοντικό οικονομικό όφελος ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας
- ii. **Υποχρεώσεις (Liabilities)** - Παρούσες δεσμεύσεις της οντότητας που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οντότητα, οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.
- iii. **Έσοδα (Revenues)** - Μικτές εισροές οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, οι οποίες καταλήγουν σε αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων που σχετίζονται με εισφορές από τους ιδιοκτήτες. Εισροές σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται για λογαριασμό άλλης οντότητας, στην οποία και θα μεταβιβαστούν, δεν αποτελούν έσοδα αλλά υποχρεώσεις.
- iv. **Έξοδα (Expenses)** - Μειώσεις οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου με τη μορφή εκροών ή ανάλωσης περιουσιακών στοιχείων ή ανάληψης υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που σχετίζονται με διανομές στους ιδιοκτήτες. Εκροές που διενεργούνται για λογαριασμό άλλης οντότητας, από την οποία και θα ανακτηθούν, δεν αποτελούν έξοδα, αλλά περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις).

- v. **Εισφορές από ιδιοκτήτες (Owner contributions)** - Εισροές πόρων σε μια οικονομική οντότητα, που εισφέρονται από εξωτερικά μέρη υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, οι οποίες δημιουργούν ή αυξάνουν δικαίωμα στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας.
- vi. **Διανομές σε ιδιοκτήτες (Ownership distributions)** - Εκροές πόρων από την οικονομική οντότητα, που διανέμονται σε εξωτερικά μέρη υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, οι οποίες αποδίδουν ή μειώνουν το μερίδιο στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας

Μελέτη περίπτωσης 1^η

Δημόσια υπηρεσία κατά την περίοδο αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποκτά περιπολικό αυτοκίνητο μέσω αγοράς από προμηθευτή, με σκοπό να το χρησιμοποιήσει για υπηρεσίες αστυνόμευσης. Ποιο στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προκύπτει από το εν λόγω λογιστικό γεγονός;

Απάντηση: Το αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε η δημόσια υπηρεσία αποτελεί περιουσιακό στοιχείο, καθώς πληροί το σχετικό ορισμό. Δηλαδή αποτελεί πόρο που ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος (αγορά), ο οποίος ενσωματώνει δυνατότητα παροχής υπηρεσίας (η οντότητα θα τον χρησιμοποιήσει για την παροχή υπηρεσιών αστυνόμευσης στους πολίτες). Το κόστος αγοράς του δεν αποτελεί έξοδο, καθώς δεν προκύπτει μείωση της καθαρής θέσης της οντότητας από την αγορά, αλλά αποτελεί τη βάση επιμέτρησης του αυτοκινήτου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έξοδο θα αποτελούσε μόνο η τυχόν απόσβεσή του.

Μελέτη περίπτωσης 2^η

ΟΚΑ παροχών συντάξεων εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές υγείας από ασφαλισμένους, τις οποίες δυνάμει του νόμου υποχρεούται να αποδώσει σε ΟΚΑ παροχών υγείας. Οι εισπράξεις αυτές από τους ασφαλισμένους, αποτελούν έσοδο ή υποχρέωση για τον ΟΚΑ παροχών υγείας;

Απάντηση: Οι συγκεκριμένες εισπράξεις αποτελούν υποχρεώσεις του ΟΚΑ, και ως τέτοιες θα απεικονιστούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς η υποχρεωτική απόδοσή τους θα καταλήξει σε εκροή οικονομικών πόρων από την

οντότητα. Δεν αποτελούν έσοδο καθώς από την είσπραξη τους δεν προκύπτει αύξηση της καθαρής θέσης του ΟΚΑ, αφού ταυτόχρονα με την είσπραξη αναγνωρίζεται η αντίστοιχη υποχρέωση βάσει των κανόνων της διπλογραφικής λογιστικής.

Μελέτη περίπτωσης 3^η

Δημοτική επιχείρηση ύδρευσης και αποχέτευσης έχει τη μορφή ανωνύμου εταιρείας (Α.Ε.), της οποίας το 100% του μετοχικού κεφαλαίου ανήκει στον αντίστοιχο Δήμο. Η δημοτική επιχείρηση αποφασίζει την καταβολή μερίσματος στον Δήμο με τη μορφή χρηματικού πόσου ύψους 5% των κερδών χρήσης της προηγούμενης περιόδου. Τι στοιχείο των περιουσιακών καταστάσεων προκύπτει από την καταβολή του μερίσματος;

Απάντηση: Η καταβολή του μερίσματος αποτελεί μείωση οικονομικού οφέλους της οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου με τη μορφή ταμειακής εκροής η οποία καταλήγει σε μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης. Ωστόσο δεν αποτελεί έξοδο, καθώς από τον σχετικό ορισμό ρητά εξαιρούνται οι διανομές σε ιδιοκτήτες. Το εν λόγω μέρισμα αποτελεί διανομή μεριδίου αποδόσεων/κερδών στον ιδιοκτήτη της δημοτικής επιχείρησης (δηλαδή στον Δήμο που κατέχει το μετοχικό της κεφάλαιο), και ως τέτοιο θα απεικονιστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

6.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση

Η παρούσα υποενότητα προσδιορίζει τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται ώστε να αναγνωριστεί ένα στοιχείο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις βασικές αρχές που διέπουν την επιμέτρηση του εκάστοτε στοιχείου. Η αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός στοιχείου που πληροί τον ορισμό ενός στοιχείου, και μπορεί να μετρηθεί σε συμφωνία με όσα ορίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα κριτήρια αναγνώρισης ενός στοιχείου είναι τα εξής:

- Το στοιχείο θα πρέπει να πληροί τον ορισμό ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως περιγράφεται στην ενότητα 6.6

- Το στοιχείο δύναται να επιμετρηθεί με τρόπο σύμφωνο με όσα ορίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Το σύνολο των στοιχείων που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης θα πρέπει να αναγνωρισθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να επιμετρηθούν, είναι αδύνατο να απεικονιστούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με άλλα λόγια, προκειμένου να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο είναι απαραίτητο να του δοθεί μια χρηματική αξία. Αυτό συνεπάγεται την επιλογή του κατάλληλου τρόπου επιμέτρησης, ο οποίος θα πρέπει να είναι σε συμφωνία με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως η σχετικότητα και η πιστή απεικόνιση. Ο στόχος της επιμέτρησης είναι να αποδοθούν στα στοιχεία οι χρηματικές αξίες οι οποίες θα αντικατοπτρίζουν το κόστος των υπηρεσιών, καθώς και τις λειτουργικές και οικονομικές δυνατότητες της οντότητας, με τρόπο που να είναι χρήσιμος για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Μελέτη Περίπτωσης

Δημόσιος φορέας αγοράζει κτήριο στο οποίο πρόκειται να στεγάσει τις υπηρεσίες του. Οι σχετικές υπηρεσίες προβλέπεται να βρίσκονται στο συγκεκριμένο κτήριο σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα, και ο φορέας δεν προτίθεται να πωλήσει ή να μισθώσει το κτήριο στο μέλλον. Κατά τη γνώμη σας, ποια βάση επιμέτρησης του περιουσιακού στοιχείου κτήριο ανταποκρίνεται περισσότερο στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (όπως η πιστή απεικόνιση και σχετικότητα), το κόστος αγοράς (ιστορικό κόστος), ή η τρέχουσα εμπορική αξία;

Απάντηση: Είναι σαφές ότι η απεικόνιση του κτηρίου στην εμπορική του αξία θα είχε νόημα αν ο φορέας σχεδίαζε να το πουλήσει ή να το μισθώσει για σκοπούς απόκτησης εισοδήματος ή ταμειακών ροών. Στο παρόν παράδειγμα ο φορέας δεν προτίθεται να κάνει κάτι τέτοιο, και συνεπώς η εμπορική αξία δεν είναι τόσο σχετική με τον σκοπό για το οποίο το κτήριο προορίζεται. Αντίθετα ο φορέας σχεδιάζει να αξιοποιήσει το κτήριο για σκοπούς παροχής υπηρεσιών, και συνεπώς είναι εύλογο το σχετικό κόστος απόκτησης να συμπεριληφθεί, σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα, στο συγκεκριμένο κόστος παροχής υπηρεσιών του φορέα. Δεδομένου ότι με τη βάση του ιστορικού κόστους, το κόστος απόκτησης κατανέμεται μέσω των αποσβέσεων σαν

έξοδο καθ'όλη την ωφέλιμη ζωή του κτηρίου, η βάση επιμέτρησης του ιστορικού κόστους κρίνεται ότι πληροί σε μεγαλύτερο βαθμό τα χαρακτηριστικά της σχετικότητας και της πιστής απεικόνισης για την παρούσα περίπτωση.

Σύνοψη κεφαλαίου

Η συγκεκριμένη θεματική ενότητα ανέλυσε τη σημασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δημόσιων φορέων, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής που συμβάλλουν στη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της χρηστικής αξίας των παρεχόμενων πληροφοριών. Μέσα από αυτές τις καταστάσεις δόθηκαν στοιχεία σχετικά με τη χρηματοοικονομική κατάσταση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές των οργανισμών, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων από πολίτες και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Τα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά —όπως η σχετικότητα, η πιστή απεικόνιση, η πληρότητα, η δυνατότητα σύγκρισης και η έγκαιρη παροχή πληροφόρησης— κρίνονται απαραίτητα για τη χρησιμότητα των καταστάσεων. Παράλληλα, οι αρχές εφαρμογής, όπως η συνέχιση της δραστηριότητας, η συνέπεια και η συμμόρφωση με τα σχετικά πρότυπα, διασφαλίζουν την ενιαία κατανόηση και αξιολόγηση των δεδομένων. Επιπρόσθετα, εξετάστηκαν οι περιορισμοί που ενδέχεται να επηρεάσουν την πληροφόρηση, μεταξύ των οποίων η ουσιαστικότητα και η αναλογία κόστους προς όφελος. Τέλος, παρουσιάστηκαν τα βασικά συστατικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων —όπως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, έξοδα, εισφορές και διανομές στους ιδιοκτήτες— και αναλύθηκε η έννοια της αναγνώρισης και επιμέτρησης, με έμφαση στη σημασία επιλογής της κατάλληλης βάσης αποτίμησης ανάλογα με τη χρήση και τον επιδιωκόμενο σκοπό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 7)

7.1 Εισαγωγή

7.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσας θεματικής ενότητας είναι να παρουσιάσει αναλυτικά τις συγκεκριμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Με αυτόν τον τρόπο, οι εκπαιδευόμενοι θα αποκτήσουν εξοικείωση με τη δομή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και θα αντιληφθούν τους ορισμούς και τις πηγές συμπλήρωσης των γραμμών που αφορούν τα οικονομικά μεγέθη που αποτυπώνονται.

7.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να γνωρίζουν τη δομή, τη διάρθρωση, τη γραμμογράφηση και τις πηγές συμπλήρωσης της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).
- Να γνωρίζουν τη δομή, τη διάρθρωση, τη γραμμογράφηση και τις πηγές συμπλήρωσης της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως).
- Να γνωρίζουν τη δομή, τη διάρθρωση, τη γραμμογράφηση και τις πηγές συμπλήρωσης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών
- Να γνωρίζουν τη δομή, τη διάρθρωση, τη γραμμογράφηση και τις πηγές συμπλήρωσης της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Να κατανοήσουν το σκοπό και τις βασικές αρχές που διέπουν τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Προσάρτημα).

7.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα θεματική ενότητα παρατίθενται αναλυτικά τα υποδείγματα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός), Κατάστασης

Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως), Κατάστασης Ταμειακών Ροών, και Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής Θέσης. Παρουσιάζεται επίσης η γραμμογράφηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και οι ορισμοί και οι πηγές συμπλήρωσης των γραμμών (line items), ενώ δίνονται μελέτες περίπτωσης για την καλύτερη κατανόηση των μεγεθών που αποτυπώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των διάφορων δημόσιων οντοτήτων.

7.2 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης

Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, αλλιώς γνωστή ως ισολογισμός, αποτελεί μια κρίσιμη χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία αποτυπώνει τη συνολική οικονομική της θέση σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή (δηλαδή την τελευταία ημερομηνία της περιόδου αναφοράς). Περιλαμβάνει το ενεργητικό, που αφορά τα περιουσιακά στοιχεία της δημόσιας οντότητας, το παθητικό, που αντιπροσωπεύει τις υποχρεώσεις της, και την καθαρή θέση (Ίδια Κεφάλαια), που αποτελούν τη διαφορά μεταξύ ενεργητικού και παθητικού. Σε αντίθεση με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, όπου ο ισολογισμός εστιάζει στην κερδοφορία και στην απόδοση των μετόχων, ο ισολογισμός μιας οντότητας του δημοσίου τομέα επικεντρώνεται στη λογοδοσία και στη διαφάνεια σχετικά με τη χρήση των δημόσιων πόρων, καθώς και στη βιώσιμη παροχή δημόσιων υπηρεσιών.

Η χρηματοοικονομική κατάσταση του ισολογισμού μιας δημόσιας οντότητας ή ενός δημόσιου οργανισμού αντικατοπτρίζει τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά του. Η ρευστότητα αναφέρεται στην ικανότητά του να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της, όπως οι πληρωμές προς προμηθευτές ή οι μισθοί των υπαλλήλων, χρησιμοποιώντας τα διαθέσιμα της ή άλλους εύκολα ρευστοποιήσιμους πόρους. Η φερεγγυότητα αφορά τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα του δημόσιου οργανισμού και τη δυνατότητά του να ανταποκριθεί στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις του, όπως δάνεια ή συνταξιοδοτικές παροχές. Δεδομένου ότι οι δημόσιοι οργανισμοί χρηματοδοτούνται κυρίως από φορολογικά έσοδα και κρατικές επιχορηγήσεις, η ανάλυση της χρηματοοικονομικής τους κατάστασης εστιάζει στη βιωσιμότητα της χρηματοδότησής τους και στην αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων κεφαλαίων.

Η διάρθρωση του ισολογισμού δημόσιου οργανισμού επηρεάζει άμεσα την ικανότητά του να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες και να υλοποιεί πολιτικές. Για παράδειγμα, η ύπαρξη σημαντικών παγίων περιουσιακών στοιχείων, όπως υποδομές, κτίρια και εξοπλισμός, μπορεί να ενισχύσει τη λειτουργική του ικανότητα, αλλά παράλληλα απαιτεί δαπάνες συντήρησης και αντικατάστασης. Επιπλέον, η συσσώρευση υψηλών υποχρεώσεων μπορεί να δημιουργήσει οικονομική πίεση στο μέλλον, περιορίζοντας την ευελιξία του οργανισμού στη χρηματοδότηση νέων έργων ή στην προσαρμογή σε μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες. Ως εκ τούτου, η ισορροπημένη διαχείριση των οικονομικών στοιχείων του ισολογισμού είναι κρίσιμη για τη διατήρηση της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας και της ικανότητας του οργανισμού να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον.

Τέλος, η ανάλυση του ισολογισμού ενός δημόσιου οργανισμού επηρεάζεται σημαντικά από τις λογιστικές πολιτικές και τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόζονται. Οι δημόσιοι οργανισμοί συχνά λειτουργούν υπό συγκεκριμένους λογιστικούς κανόνες, όπως το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίοι διασφαλίζουν τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών τους καταστάσεων. Η εφαρμογή αυτών των προτύπων μπορεί να επηρεάσει τη μέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, καθώς και την παρουσίαση των οικονομικών επιδόσεων και της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Συνεπώς, η προσεκτική ανάλυση του ισολογισμού ενός δημόσιου οργανισμού είναι ζωτικής σημασίας για τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων από κυβερνήσεις, πολίτες και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς.

Το π.δ. 54/2018, ως βασικό νομοθέτημα του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, παραθέτει τυποποιημένο υπόδειγμα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού), με συγκεκριμένη δομή και γραμμογράφηση. Το υπόδειγμα Ισολογισμού του π.δ. 54/2018 παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Πίνακας 7.1 – Υπόδειγμα Ισολογισμού π.δ. 54/2018

<u>Γραμμές Ισολογισμού</u>	<u>Αντιστοίχιση με λογ/σμούς π.δ. 54/2018</u>
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	4.1, 4.2
Απαιτήσεις	4.8 (κυκλοφορούν μέρος)
Αποθέματα	3.2
Προκαταβολές	4.9.1, 4.9.2
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	4.3.1, 4.3.2 (κυκλοφορούν μέρος), 4.4.1, 4.4.2. (κυκλοφορούν μέρος), 4.5 (κυκλοφορούν μέρος), 4.7 (κυκλοφορούν μέρος) 4.9.3, 4.9.4, 4.9.9 (κυκλοφορούν μέρος)
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	
Απαιτήσεις	4.8 (μη κυκλοφορούν μέρος)
Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	4.5.1.01, 4.5.1.02, 4.5.1.03, 4.5.2.01, 4.5.2.02, 4.5.2.03
Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	4.3.2, 4.4.2, 4.5 (μη κυκλοφορούν μέρος, εκτός 4.5.1.01, 4.5.1.02, 4.5.1.03, 4.5.2.01, 4.5.2.02, 4.5.2.03), 4.7 (μη κυκλοφορούν μέρος), 4.9.9 (μη κυκλοφορούν μέρος)
Υποδομές	3.1.1.06, 3.1.1.09, 3.1.5.01.02, 3.1.5.01.04, μέρος 3.1.7.01
Εξοπλισμός	3.1.2, μέρος 3.1.7.01
Ακίνητα	3.1.1.01, 3.1.1.02, 3.1.1.03, 3.1.1.04, 3.1.1.05, 3.1.5.01 (εκτός 3.1.5.01.02 & 3.1.5.01.04), μέρος 3.1.7.01
Άυλα στοιχεία	3.1.4, 3.1.5.09, 3.1.7.02
Λοιπά στοιχεία	3.1.3, 3.1.5.02, 3.1.5.03, 3.1.5.04, 3.15.05, 3.1.5.06, 3.1.6, μέρος 3.1.7.01, 3.3
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
Πληρωτέες υποχρεώσεις	βραχυπρόθεσμο μέρος 5.8 (εκτός 5.8.1 και μέρος 5.8.2.01.01)
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	5.3.1, 5.3.3 (βραχυπρόθεσμο μέρος), 5.4.1
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	βραχυπρόθεσμο μέρος λογ/σμών 5.3.2 & 5.4.2
Άλλες υποχρεώσεις	5.7 (βραχυπρόθεσμο μέρος), 5.9 (βραχυπρόθεσμο μέρος)

Γραμμές Ισολογισμού	Αντιστοίχιση με λογ/σμούς π.δ. 54/2018
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	6 (βραχυπρόθεσμο μέρος)
Παροχές σε εργαζόμενους	5.8.1 (βραχυπρόθεσμο μέρος)
Βραχυπρόθεσμες συνταξιοδοτικές παροχές	μέρος 5.8.2.01.01
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	
Πληρωτέες υποχρεώσεις	μακροπρόθεσμο μέρος 5.8 (εκτός 5.8.1 και μέρος 5.8.2.01.01)
Μακροπρόθεσμα δάνεια	5.3.2, 5.3.3 (μακροπρόθεσμο μέρος,) 5.4.2
Άλλες μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	5.1, 5.2, 5.7 (μακροπρόθεσμο μέρος), 5.9 (μακροπρόθεσμο μέρος)
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	6 (μακροπρόθεσμο μέρος)
Παροχές σε εργαζόμενους	5.8.1 (μακροπρόθεσμο μέρος)
Μακροπρόθεσμες συνταξιοδοτικές παροχές	μέρος 5.8.2.01.01
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	
Σύνολο υποχρεώσεων	
ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ/ΘΕΣΗ	
Καθαρή θέση	
Κεφάλαιο εισφερθέν από άλλες οντότητες της κυβέρνησης	8.1
Αποθεματικά	8.2
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	8.3
Δικαιώματα μειψηφίας	8.4
Σύνολο καθαρής περιουσίας/θέσης	

Ο ανωτέρω πίνακας παρουσιάζει τις γραμμές του υποδείγματος της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσεις (Ισολογισμό), καθώς και τους λογαριασμούς του Κοινού Σχεδίου Λογαριασμών οι οποίοι αντιστοιχίζονται στην κάθε γραμμή (line item) του Ισολογισμού. Παρατηρούμε ότι ο ισολογισμός παραθέτει τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς ομαδοποιημένα σε κυκλοφορούντα και σε μη κυκλοφορούντα. Τα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως κυκλοφορούντα όταν συντρέχει κάποιο από τα κατωτέρω κριτήρια:

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθούν, ή κρατούνται για πώληση ή ανάλωση εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της οντότητας,

(β) κρατούνται πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

(δ) αφορούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, εξαιρουμένων των εν λόγω στοιχείων για τα οποία υπάρχει περιορισμός στην ανταλλαγή τους ή τη χρησιμοποίησή τους για τον διακανονισμό υποχρεώσεων για 12 τουλάχιστον μήνες από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται ως μη κυκλοφορούντα.

Ο ισολογισμός παραθέτει επίσης τις υποχρεώσεις ως βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Οι υποχρεώσεις ταξινομούνται ως βραχυπρόθεσμες όταν συντρέχει κάποιο από τα κατωτέρω κριτήρια:

- (α) αναμένεται να διακανονισθούν εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της οντότητας,
- (β) κρατούνται πρωτίστως για εμπορικούς σκοπούς,
- (γ) οφείλονται να διακανονισθούν εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- (δ) η οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αναβάλλει τον διακανονισμό τους για δώδεκα τουλάχιστον μήνες από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όροι που θα μπορούσαν κατά την επιλογή του αντισυμβαλλόμενου να έχουν ως αποτέλεσμα το διακανονισμό των υποχρεώσεων με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν επηρεάζουν την ταξινόμησή τους.

Οι υποχρεώσεις που δεν ταξινομούνται ως βραχυπρόθεσμες βάσει κάποιου από τα ανωτέρω κριτήρια, χαρακτηρίζονται ως μακροπρόθεσμες.

Ακολουθεί η αναλυτική περιγραφή των επί μέρους γραμμών (line items) της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού):

Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία

Γραμμή «Ταμιακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Ως ταμιακά ισοδύναμα ορίζονται οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστοποίησης επενδύσεις οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε γνωστά ποσά μετρητών και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Συμπεριλαμβάνονται τα μετρητά (χαρτονομίσματα και

κέρματα) που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας, καθώς και οι τραπεζικές καταθέσεις σε ευρώ ή και σε ξένο νόμισμα.

Γραμμή «Απαιτήσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι απαιτήσεις τις οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς, οι οποίες πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις). Οι απαιτήσεις ορίζονται ως το δικαίωμα λήψεως ταμειακών διαθεσίμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, και δύνανται να προκύψουν από φόρους, τέλη, πρόστιμα, πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, ασφαλιστικές εισφορές, μεταβιβάσεις, ενοίκια κ.λπ. Στη γραμμή «Απαιτήσεις» δεν συμπεριλαμβάνονται οι προκαταβολές, οι οποίες αποτυπώνονται σε διακριτή γραμμή του ισολογισμού.

Γραμμή «Αποθέματα»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα αποθέματα που κατείχε η οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τα αποθέματα ορίζονται ως περιουσιακά στοιχεία: (α) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία, (β) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση ή διανομή κατά την παροχή υπηρεσιών, (γ) που κατέχονται προς πώληση ή διανομή στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών, ή (δ) σε διαδικασία παραγωγής σε εξέλιξη για πώληση ή διανομή.

Γραμμή «Προκαταβολές»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι δοθείσες προκαταβολές και οι προπληρωμένες δαπάνες της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμειακών διαθεσίμων (π.χ. σε προμηθευτές) έναντι των οποίων αναμένεται η λήψη αγαθών ή υπηρεσιών.

Γραμμή «Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω κατηγορίες των ταμειακών διαθεσίμων, απαιτήσεων, αποθεμάτων και προκαταβολών.

Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία

Γραμμή «Απαιτήσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι απαιτήσεις τις οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς, οι οποίες πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή οι

μακροπρόθεσμες απαιτήσεις). Κατά τα άλλα ισχύουν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω για τις εν γένει απαιτήσεις.

Γραμμή «Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι επενδύσεις (συμμέτοχές) της οντότητας σε άλλες οντότητες, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες. Ως θυγατρικές ορίζονται οι οντότητες που διευθύνονται (δηλαδή ελέγχονται) από την οντότητα αναφοράς (μητρική οντότητα), άμεσα ή έμμεσα. Η κοινοπραξία ορίζεται ως μία κοινή διευθέτηση βάσει της οποίας τα μέρη που έχουν κοινή διεύθυνση της διευθέτησης έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της. Ως συγγενείς ορίζονται οι οντότητες επί των οποίων η οντότητα αναφοράς έχει ουσιώδη επιρροή, χωρίς όμως να αποτελούν θυγατρικές ή κοινοπραξίες.

Γραμμή «Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η κατά την ημερομηνία αναφοράς αξία

- των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας καθώς και
- των συμβατικών δικαιωμάτων:
 - (i) για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από άλλη οντότητα ή
 - (ii) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανά ευνοϊκές για την οντότητα,

εφόσον αυτά αποκτήθηκαν από την οντότητα με σκοπό τη διακράτησή τους για μεγάλο χρονικό διάστημα (συνήθως για περισσότερους από 12 μήνες) και όχι για την άμεση πώληση ή κατανάλωση τους στην καθημερινή λειτουργία της οντότητας. Στο εν λόγω πεδίο δεν συμπεριλαμβάνονται οι απαιτήσεις και οι επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες, καθώς, όπως προκύπτει ανωτέρω, αποτυπώνονται σε διακριτό πεδίο του Ισολογισμού.

Γραμμή «Υποδομές»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η κατά την ημερομηνία αναφοράς αξία:

- των υποδομών μεταφορών στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι υποδομές που σχετίζονται με τις επίγειες, θαλάσσιες και αεροπορικές συγκοινωνίες, όπως είναι οι αυτοκινητόδρομοι, οι οδοί, τα πεζοδρόμια, οι δρόμοι, οι

γέφυρες, οι υπερυψωμένοι αυτοκινητόδρομοι, οι σήραγγες, οι σιδηροδρομικές γραμμές, οι υπόγειοι σιδηρόδρομοι, τα πλωτά κανάλια, τα λιμάνια και τα αεροδρόμια και

- των λοιπών υποδομών στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι 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 (π.χ. πάρκα και πλατείες), και οι κατασκευές που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, στο βαθμό που χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση σε παραγωγικές διαδικασίες πέραν του ενός έτους.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, οι υποδομές θα πρέπει να χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος.

Γραμμή «Εξοπλισμός»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η κατά την ημερομηνία αναφοράς (ισολογισμού) αξία:

- των μηχανημάτων και εξοπλισμού. 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.

- των μηχανημάτων και εργαλείων, στα οποία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία, όπως τα γενικού και ειδικού σκοπού μηχανήματα, γραφειακός και λογιστικός εξοπλισμός, ηλεκτρικά μηχανήματα, ιατρικές συσκευές, όργανα ακριβείας και οπτικά όργανα, μουσικά όργανα, κλπ. Επίσης, εξαιρούνται από την εν λόγω κατηγορία τα φθηνά διαρκή αγαθά όπως μικρά/χειρός εργαλεία που εντάσσονται στις «αγορές αγαθών».
- των μεταφορικών μέσων, στα οποία περιλαμβάνεται ο εξοπλισμός για τη μετακίνηση ανθρώπων και αντικειμένων, συμπεριλαμβανομένων των μηχανοκίνητων οχημάτων, των ρυμουλκούμενων και ημιρυμουλκούμενων, των πλοίων, των σιδηροδρομικών αμαξιών και του τροχαίου υλικού, των αεροσκαφών, των μοτοσικλετών και των ποδηλάτων.
- του εξοπλισμού πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, στον οποίο περιλαμβάνονται 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.
- των επίπλων, στα οποία περιλαμβάνονται έπιπλα γραφείου, καρέκλες, κρεβάτια, ράφια και παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και
- των λοιπών μηχανημάτων και εξοπλισμού, στα οποία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία εξοπλισμού που δεν ταξινομούνται σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, ο εξοπλισμός θα πρέπει να χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος.

Γραμμή «Ακίνητα»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η κατά την ημερομηνία αναφοράς αξία:

- του εδάφους (Γης) . 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. 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 (φυσικούς πόρους).

Η γη δεν περιλαμβάνει τα εξής:

- κτίρια και άλλες συναφείς υποδομές, που έχουν κατασκευαστεί πάνω στη γη ή μέσα σε αυτή, όπως δρόμοι, κτίρια γραφείων, και σήραγγες,
 - βελτιώσεις γης,
 - συστατικά που καλλιεργούνται, όπως αμπελώνες, οπωρώνες και λοιπές φυτείες δέντρων, ζώα και συγκομιδή,
 - πόρους υπεδάφους (π.χ. μεταλλεία)
 - μη καλλιεργούμενους βιολογικούς πόρους, (π.χ. δάση)
 - υδάτινους πόρους κάτω από το έδαφος.
 - φυσικούς πόρους εν γένει
- των βελτιώσεων γης. Η κατηγορία αυτή είναι το αποτέλεσμα ενεργειών που οδηγούν σε σημαντικές βελτιώσεις στην ποσότητα, ποιότητα, την παραγωγικότητα της γης, ή που αποτρέπουν την υποβάθμισή της. Δραστηριότητες όπως τα εγχειρίδια βελτιωτικά, ο καθαρισμός της γης και η δημιουργία πηγαδιών και γεωτρήσεων που είναι αναπόσπαστο τμήμα της γης θεωρούνται βελτιώσεις γης.
 - των κατοικιών και των λοιπών κτιρίων. Στις κατοικίες συμπεριλαμβάνονται 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. Στα λοιπά κτίρια συμπεριλαμβάνονται

ολόκληρα κτίρια ή μέρη κτιρίων που δεν ορίζονται ως κατοικίες καθώς επίσης τα εξαρτήματα, τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των κτιριακών εγκαταστάσεων. Παραδείγματα τύπων κτιρίων που χαρακτηρίζονται ως λοιπά κτίρια είναι τα γραφεία, τα σχολεία, τα νοσοκομεία, τα κτίρια για δημόσια αναψυχή (μουσεία, θέατρα, κινηματογράφοι, κλειστά στάδια κ.α.), οι αποθήκες και τα βιομηχανικά κτίρια, τα εμπορικά κτίρια, τα ξενοδοχεία και τα εστιατόρια. Περιλαμβάνονται επίσης τα δημόσια μνημεία που χρησιμοποιούνται από την οντότητα ως κτίρια.

Γραμμή «Άυλα Στοιχεία»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού). Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος, και τα οποία δε διαθέτουν φυσική (υλική) υπόσταση. Χαρακτηριστικά παραδείγματα άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν οι διάφορες άδειες χρήσης λογισμικών προγραμμάτων, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα λοιπά δικαιώματα.

Γραμμή «Λοιπά στοιχεία»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω κατηγορίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των υποδομών, του εξοπλισμού, των ακινήτων, και των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού). Χαρακτηριστικό παράδειγμα κατηγορίας παγίων στοιχείων που εμπίπτει στην εν λόγω κατηγορία είναι οι διάφοροι φυσικοί πόροι (πλην της γης), όπως ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, ενεργειακά κοιτάσματα, υδάτινοι πόροι κ.λπ., καθώς και οι καλλιεργούμενοι και οι μη καλλιεργούμενοι βιολογικοί πόροι (δηλαδή τα ζώα ζώα και φυτά).

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Γραμμή «Πληρωτέες υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των βραχυπρόθεσμων πληρωτέων υποχρεώσεων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι πληρωτέες υποχρεώσεις αναφέρονται στις υποχρεώσεις της οντότητας

να εξοφλήσει τις οφειλές της σε τρίτους, οι οποίες προκύπτουν από σύναψη σύμβασης ή άλλη υποχρέωση, εντός συγκεκριμένων χρονικών περιόδων. Ειδικότερα, αφορούν υποχρεώσεις σε προμηθευτές και πιστωτές από αγορές αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και παγίων και τιμαλφών, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Γραμμή «Βραχυπρόθεσμα δάνεια»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων από δάνεια της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τα βραχυπρόθεσμα δάνεια αναφέρονται:

- στα δάνεια που είναι έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που τα αναλαμβάνουν.
- στις καταθέσεις που αφορούν έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που δέχονται αποταμιεύσεις, όπως είναι τα πιστωτικά ιδρύματα.
- στους χρεωστικούς τίτλους που αφορούν έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που τους εκδίδουν ή τους αναλαμβάνουν με οποιοδήποτε τρόπο.

Γραμμή «Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων»: Αφορά το μέρος των μακροπρόθεσμων δανείων το οποίο καθίσταται πληρωτέο ή οφείλεται να διακανονιστεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς του ισολογισμού.

Γραμμή «Άλλες υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στις λοιπές κατηγορίες των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Γραμμή «Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις»: Αποτυπώνει την αξία των βραχυπρόθεσμων προβλέψεων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η πρόβλεψη ορίζεται ως μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει τη βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Γραμμή «Παροχές σε εργαζόμενους»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των οφειλόμενων βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της οντότητας στους

εργαζομένους της από δουλευμένες αποδοχές (σε χρήμα ή σε είδος) κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Γραμμή «Βραχυπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οντότητας από συνταξιοδοτικές παροχές προς τους δικαιούχους. Αφορά κυρίως τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και τα Ασφαλιστικά Ταμεία παροχής συντάξεων.

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Γραμμή «Πληρωτέες υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των μακροπρόθεσμων πληρωτέων υποχρεώσεων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι μακροπρόθεσμες πληρωτέες υποχρεώσεις αναφέρονται στις υποχρεώσεις της οντότητας να εξοφλήσει τις οφειλές της σε τρίτους, οι οποίες προκύπτουν από σύναψη σύμβασης ή άλλη υποχρέωση και δεν χαρακτηρίζονται ως βραχυπρόθεσμες βάσει των σχετικών κριτηρίων.

Γραμμή «Μακροπρόθεσμα δάνεια»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς του ισολογισμού. Τα μακροπρόθεσμα δάνεια αναφέρονται κυρίως σε ομολογιακά δάνεια και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα με διάρκεια αποπληρωμής μεγαλύτερη των 12 μηνών.

Γραμμή «Άλλες υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στις λοιπές κατηγορίες των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Γραμμή «μακροπρόθεσμες προβλέψεις»: Αποτυπώνει την αξία των βραχυπρόθεσμων προβλέψεων της οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η πρόβλεψη ορίζεται ως μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει τη βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Οι προβλέψεις καταγράφονται όταν:

- Υφίσταται μια παρούσα υποχρέωση λόγω παρελθόντων γεγονότων.
- Είναι πιθανή η εκροή πόρων για την τακτοποίησή της.
- Το ποσό μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Γραμμή «Παροχές σε εργαζόμενους»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται η αξία των οφειλόμενων μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων της οντότητας στους εργαζομένους της από δουλευμένες αποδοχές (σε χρήμα ή σε είδος) κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Γραμμή «Μακροπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οντότητας από συνταξιοδοτικές παροχές προς τους δικαιούχους. Αφορά κυρίως τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και τα Ασφαλιστικά Ταμεία παροχής συντάξεων.

Καθαρή Περιουσία/Θέση

Γραμμή «Κεφάλαιο εισφερθέν από άλλες οντότητες της Κυβέρνησης»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται το κεφάλαιο το οποίο έχουν εισφέρει στην οντότητα (κατά την αρχική της σύσταση ή και μεταγενέστερα) άλλες οντότητες της Κυβέρνησης υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες.

Γραμμή «Αποθεματικά»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται τα διάφορα αποθεματικά που η οντότητα σχηματίζει δυνάμει των όσων ορίζονται από τις οικείες Λογιστικές Πολιτικές (π.χ. αποθεματικά εύλογης αξίας).

Γραμμή «Αποθεματικά»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται 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.

Γραμμή «Δικαιώματα μειονηφίας»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται το μερίδιο της καθαρής θέσης οντοτήτων που διευθύνονται από την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές αναφορές, αλλά κατέχονται από άλλες εκτός της γενικής

κυβέρνησης, οντότητες. Η εν λόγω γραμμή ισολογισμού εμφανίζεται μόνο όταν συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

7.3 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης

Η κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης, ή αλλιώς γνωστή ως Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αποτελεί μια ζωτικής σημασίας αναφορά για τους δημόσιους φορείς, παρέχοντας μια ολοκληρωμένη επισκόπηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Περιλαμβάνει τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη και τις ζημιές που προκύπτουν από τη δραστηριότητα του φορέα. Αποτελεί ένα εργαλείο διαφάνειας, επιτρέποντας σε ενδιαφερόμενους όπως οι πολίτες, οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής και οι ρυθμιστικές αρχές να αξιολογούν τη χρηματοοικονομική βιωσιμότητα και την επιχειρησιακή αποδοτικότητα αυτών των φορέων.

Ένα από τα βασικά στοιχεία της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης είναι τα έσοδα, τα οποία περιλαμβάνουν τη χρηματοδότηση από κρατικές επιχορηγήσεις, φόρους, τέλη, εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, προσόδους περιουσίας κ.λπ. Σε αντίθεση με τους ιδιωτικούς φορείς που βασίζονται κυρίως στις πωλήσεις και τα κέρδη, οι δημόσιοι φορείς εξαρτώνται συχνά από φορολογικά έσοδα, κρατικές μεταβιβάσεις και εξωτερική χρηματοδότηση για την εκπλήρωση της αποστολής τους. Αυτά τα έσοδα καταγράφονται όταν πραγματοποιούνται, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της δεδουλευμένης βάσης, η οποία διασφαλίζει ότι η οικονομική απόδοση αντικατοπτρίζει τις οικονομικές δραστηριότητες και όχι απλώς τις ταμειακές ροές. Η κατάσταση ταξινομεί επίσης τις διάφορες πηγές εσόδων, παρέχοντας σαφήνεια σχετικά με το πώς δημιουργούνται και χρησιμοποιούνται τα κεφάλαια.

Τα έξοδα αποτελούν επίσης ένα κρίσιμο μέρος της κατάστασης, περιλαμβάνοντας δαπάνες όπως μισθοί, λειτουργικά έξοδα, αποσβέσεις και πληρωμές τόκων. Δεδομένου ότι οι δημόσιοι φορείς είναι υπεύθυνοι για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών και όχι για τη δημιουργία κέρδους, οι δαπάνες τους εξετάζονται προσεκτικά ώστε να διασφαλιστεί η αποδοτικότητα και η ορθή χρήση των δημόσιων πόρων. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης περιλαμβάνει επίσης μη ταμειακά έξοδα, όπως οι αποσβέσεις, για να αποτυπώσει τη σταδιακή ανάλωση των

περιουσιακών στοιχείων. Η αντιπαράβολή εσόδων και εξόδων καθορίζει εάν ο φορέας έχει επιτύχει πλεόνασμα ή έλλειμμα, επηρεάζοντας τον μελλοντικό προγραμματισμό αλλά και τη μακροπρόθεσμη στρατηγική της δημόσιας οντότητας.

Η κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων στον δημόσιο τομέα. Βοηθά κυβερνητικούς φορείς και ενδιαφερόμενους να αξιολογήσουν εάν οι δημόσιοι φορείς λειτουργούν εντός των δημοσιονομικών περιορισμών τους και αν επιτυγχάνουν τους καθορισμένους στόχους τους. Ένα έλλειμμα μπορεί να υποδηλώνει την ανάγκη για προσαρμογές πολιτικής, μέτρα μείωσης κόστους ή πρόσθετη χρηματοδότηση, ενώ ένα μέτριο πλεόνασμα θα μπορούσε να υποδηλώνει αποτελεσματική διαχείριση ή δυνατότητα επανεπένδυσης. Εντούτοις, η ύπαρξη υψηλών πλεονασμάτων στον δημόσιο τομέα ενδέχεται να υποδηλώνει την ύπαρξη πόρων οι οποίοι δεν αξιοποιούνται πλήρως κατά την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες.

Το π.δ. 54/2018 παραθέτει τυποποιημένο υπόδειγμα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως), με συγκεκριμένη δομή και γραμμογράφηση, το οποίο παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Πίνακας 7.2 – Υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων π.δ. 54/2018

Γραμμές Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως	Αντιστοίχιση με λογ/σμούς π.δ. 54/2018
Έσοδα	
Φόροι	1.1
Κοινωνικές εισφορές	1.2
Έσοδα από μεταβιβάσεις	1.3
Πωλήσεις	1.4.1, 1.4.2, 1.4.3, 1.4.4, 1.4.5, 1.4.9
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	1.5
Ιδιοπαραγωγή παγίων	1.4.8
Σύνολο εσόδων	
Έξοδα	
Παροχές σε εργαζομένους	2.1
Κοινωνικές παροχές	2.2
Έξοδα από μεταβιβάσεις	2.3
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	2.4
Επιδότησεις	2.5
Τόκοι	2.6
Λοιπές δαπάνες	2.7.1 (εκτός 2.7.1.05.01), 2.7.3, 2.7.4
Αποσβέσεις	2.8.1
Σύνολο εξόδων	
Λειτουργικό αποτέλεσμα	
Λοιπά έσοδα και κέρδη	7.1, 7.2, 7.3, 7.6, 7.8 (μόνον οι λογ/σμοί εσόδων & κερδών)
Λοιπά έξοδα και ζημιές	7.1, 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6, 7.8 (μόνον οι λογ/σμοί εξόδων & ζημιών)
Συνολικό αποτέλεσμα	
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	δεν υφίσταται αντιστοίχιση με λογαριασμό, υπολογίζεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
Πλέονασμα ή έλλειμμα περιόδου προ φόρου	
Φόρος εισοδήματος	2.7.1.05.01
Καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου	

Ο ανωτέρω πίνακας παρουσιάζει τις γραμμές του υποδείγματος της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως), καθώς και τους λογαριασμούς του Κοινού Σχεδίου Λογαριασμών οι οποίοι αντιστοιχίζονται στην κάθε γραμμή (line item). Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων παραθέτει τα έσοδα και τα έξοδα της οντότητας, από τη διαφορά των οποίων προκύπτει το καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα της περιόδου.

Ακολουθεί η αναλυτική περιγραφή των επί μέρους γραμμών (line items) της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως):

Γραμμή «Φόρου»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έσοδα από φόρους της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. 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 δεν περιλαμβάνουν πρόστιμα ή άλλες ποινές που επιβάλλονται για παραβάσεις νόμου. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στην κατηγορία «Πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί», η οποία συμπεριλαμβάνεται στη γραμμή «Λοιπά Έσοδα».

Γραμμή «Κοινωνικές εισφορές»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έσοδα από κοινωνικές εισφορές (δηλαδή κυρίως εισφορές κοινωνικής ασφάλισης) την περίοδο αναφοράς. Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης εμφανίζουν οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ) και τα διάφορα Ασφαλιστικά Ταμεία.

Γραμμή «Έσοδα από μεταβιβάσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα έσοδα από μεταβιβάσεις της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Οι μεταβιβάσεις είναι έσοδα από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα λαμβάνει αγαθό, υπηρεσία, ή περιουσιακό στοιχείο από άλλη οντότητα χωρίς να δίδει σε αυτή κάποιο αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο ως άμεσο αντάλλαγμα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα εσόδων από μεταβιβάσεις αποτελούν οι επιχορηγήσεις από την Κεντρική Διοίκηση (Κρατικό Π/Υ) ή από άλλες οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης και οι διάφορες δωρεές σε χρήμα ή σε είδος.

Γραμμή «Πωλήσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έσοδα της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς από ανταποδοτικές (ανταλλακτικές) συναλλαγές, όπως περιγράφονται αναλυτικά στις παρακάτω βασικές κατηγορίες:

- **Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών:** Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από οντότητες που λειτουργούν με όρους αγοράς, ή περιστασιακές πωλήσεις από οντότητες που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς. Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα από παροχή νοσοκομειακών υπηρεσιών από δημόσια νοσοκομεία, τα έσοδα από δίδακτρα δημόσιων πανεπιστημίων, τα εισιτήρια μουσείων, θεάτρων, αθλητικών ή πολιτιστικών εκδηλώσεων, καθώς και τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (π.χ. έσοδα κυλικείων).
- **Μισθώματα:** Αφορούν έσοδα από εκμισθώσεις περιουσιακού στοιχείου σε άλλη οντότητα έναντι ανταλλάγματος (μισθώματος). Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα από μισθώματα (ενοίκια) κτηρίων και υποδομών. Σημειώνεται ότι η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει το εισόδημα από ενοίκια γης, πόρων υπεδάφους και άλλων φυσικών πόρων. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στη γραμμή «Λοιπά τρέχοντα έσοδα».
- **Προμήθειες:** Αφορούν έσοδα από αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας (π.χ. προμήθειες από είσπραξη εσόδων για λογαριασμό τρίτων).
- **Διοικητικές Αμοιβές:** Αφορούν χρεώσεις που καλύπτουν διοικητικά έξοδα, κυρίως μέσω παραβόλων.

Γραμμή «Λοιπά τρέχοντα έσοδα»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι λοιπές περιπτώσεις δεδουλευμένων εσόδων της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς, όπως τόκοι, διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών, εισόδημα φυσικών πόρων και πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί.

Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για τη διάθεσή του σε άλλη οντότητα (π.χ. τόκοι τραπεζικών καταθέσεων και τόκοι δανείων που έχει χορηγήσει η οντότητα). Το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αφορά εισπραττόμενα μερίσματα, τα οποία αποτελούν διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες

τους (π.χ. μερίσματα από μετοχές). Τα ενοίκια φυσικών πόρων είναι εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων (γη, υπέδαφος κ.λπ.) για τη διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί είναι υποχρεωτικές πληρωμές που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές (π.χ. πρόστιμα που επιβάλλονται από Ο.Τ.Α.). Επισημαίνεται ότι οι προσ αυξήσεις στους φόρους και στις ασφαλιστικές εισφορές λόγω π.χ. εκπρόθεσμης καταβολής τους θεωρούνται πρόστιμα και κατά συνέπεια απεικονίζονται στη συγκεκριμένη γραμμή.

Ιδιοπαραγωγή παγίων: Η ιδιοπαραγωγή παγίων αποτελεί τεκμαρτό έσοδο το οποίο αποτυπώνει το κόστος παραγωγής παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από την οντότητα με ίδια μέσα και για δική της χρήση.

Γραμμή «Παροχές σε εργαζομένους»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έξοδα της οντότητας από παροχές σε εργαζομένους της, κατά την περίοδο αναφοράς. Οι παροχές σε εργαζομένους αφορούν το σύνολο των παροχών (αποδοχών), σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλει η οντότητα (ως εργοδότης) στους εργαζομένους της, ως αντάλλαγμα για την εργασία που παρασχέθηκε από αυτούς κατά τη διάρκεια της περιόδου. Στις παροχές σε εργαζομένους συμπεριλαμβάνονται και οι εργοδοτικές εισφορές.

Γραμμή «Κοινωνικές παροχές»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έξοδα της οντότητας από κοινωνικές παροχές κατά την περίοδο αναφοράς. Οι κοινωνικές παροχές αναφέρονται σε μεταβιβάσεις σε νοικοκυριά, με σκοπό την ανακούφισή τους από το οικονομικό βάρος κοινωνικών κινδύνων ή αναγκών, οι οποίες συνήθως γίνονται μέσω συλλογικά οργανωμένων σχημάτων (π.χ. Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης). Χαρακτηριστικά παραδείγματα κοινωνικών παροχών αποτελούν οι συντάξεις, τα επιδόματα ανεργίας, οι παροχές υγείας σε είδος καθώς και τα διάφορα προνοιακά επιδόματα.

Γραμμή «Έξοδα από μεταβιβάσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα έξοδα από μεταβιβάσεις της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Οι μεταβιβάσεις είναι έξοδα από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα παρέχει αγαθό ή περιουσιακό στοιχείο προς κάποια άλλη οντότητα, χωρίς να λαμβάνει από αυτή κάποιο αγαθό ή περιουσιακό στοιχείο ως άμεσο αντάλλαγμα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα εξόδων από μεταβιβάσεις αποτελούν οι παροχές επιχορηγήσεων ή συναφών μεταβιβάσεων προς άλλες οντότητες.

Γραμμή «Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έξοδα της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς που αφορούν σε αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών, ήτοι εισροών που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Οι αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών αναφέρονται κυρίως σε διάφορα λειτουργικά έξοδα, ενώ δεν συμπεριλαμβάνουν τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες εμφανίζονται σε διακριτή γραμμή.

Γραμμή «Επιδότησεις»: Ως επιδοτήσεις ορίζονται οι μη ανταλλακτικές συναλλαγές κατά τις οποίες οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης πραγματοποιούν πληρωμές χωρίς ανταπόδοση προς εγχώριους παραγωγούς (επιχειρήσεις). Οι επιδοτήσεις διακρίνονται σε επιδοτήσεις σε προϊόντα (π.χ. επιδότηση τιμής συγκεκριμένου προϊόντος), και επιδοτήσεις στους συντελεστές παραγωγής (π.χ. επιδότηση εργασίας).

Γραμμή «Τόκοι»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα δεδουλευμένα έξοδα από τόκους της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Οι τόκοι προκύπτουν από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις όπως δάνεια, χρεωστικούς τίτλους (π.χ. εκδοθέντα ομόλογα), εμπορικές υποχρεώσεις, δικαστικές αποφάσεις κ.λπ.

Γραμμή «Λοιπές δαπάνες»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι λοιπές δαπάνες της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Αφορούν κυρίως στις εξής συναλλαγές:

1. δεδουλευμένα έξοδα από φόρους (πλην του φόρου εισοδήματος ο οποίος εμφανίζεται σε διακριτή γραμμή).
2. ενοίκια φυσικών πόρων, όπως ενοίκια γης, πόρων υπεδάφους, ορυχείων και μεταλλείων κ.λπ.
3. πρόστιμα, τα οποία ορίζονται ως υποχρεωτικές πληρωμές προς άλλες οντότητες. Επιβάλλονται από δικαστήρια, λοιπές κρατικές αρχές, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή λοιπούς διεθνείς οργανισμούς.

Γραμμή «Αποσβέσεις»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Γραμμή «Λοιπά έσοδα και κέρδη»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα λοιπά δεδουλευμένα έσοδα και κέρδη της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Ορισμένες από τις συναλλαγές που ταξινομούνται στη συγκεκριμένη κατηγορία είναι οι εξής:

1. Κέρδη από διάθεση παγίων περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
2. Κέρδη (θετικές διαφορές αποτίμησης) από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
3. Κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές.
4. Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων και έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις
5. Έσοδα από παραγραφή απαιτήσεων τρίτων
6. Διάφορα άλλα έσοδα και κέρδη τα οποία δεν εντάσσονται σε κάποια από τις κατηγορίες των λοιπών γραμμών Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Γραμμή «Λοιπά έξοδα και ζημιές»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνονται τα λοιπά δεδουλευμένα έξοδα και ζημιές της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς. Ορισμένες από τις συναλλαγές που ταξινομούνται στη συγκεκριμένη κατηγορία είναι οι εξής:

1. Ζημιές από διάθεση παγίων περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
2. Ζημιές (αρνητικές διαφορές αποτίμησης) από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
3. Ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές
4. Έξοδα από προβλέψεις και απομειώσεις
5. Ζημιές από φυσικές καταστροφές
6. Κλοπές και υπεξαίρέσεις
7. Διάφορα άλλα έξοδα και ζημιές που δεν εντάσσονται σε κάποια από τις κατηγορίες των λοιπών γραμμών της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Γραμμή «Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες»: Στο συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνεται το εισόδημα που εισέφεραν στην οντότητα οι κοινοπραξίες και οι συγγενείς της οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς.

Γραμμή «Φόρος εισοδήματος»: Το συγκεκριμένο πεδίο αποτυπώνει το ποσό του φόρου που οφείλει η οντότητα αναφοράς στις φορολογικές αρχές, επί του φορολογητέου εισοδήματός της για την περίοδο αναφοράς. Βασίζεται στα κέρδη προ φόρων της οντότητας και στους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές. Επισημαίνεται ότι πλήθος οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, και επομένως δεν συμπληρώνουν το συγκεκριμένο πεδίο.

7.4 Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης είναι μια θεμελιώδης χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία παρέχει λεπτομερή απολογισμό των μεταβολών στα ίδια κεφάλαια μιας δημόσιας οντότητας σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο μεταβάλλονται τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας δημόσιας οντότητας (π.χ. δημόσιας επιχείρησης) λόγω συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες (συνήθως λοιπές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης), όπως εισφορά κεφαλαίου ή διανομές κερδών, καθώς και την αναγνώριση κερδών ή ζημιών που καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Η κατάσταση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς τους βοηθά να αξιολογήσουν την εξέλιξη του σωρευμένου πλεονάσματος/ελλείμματος και του κεφαλαίου της δημόσιας οντότητας. Συμπληρώνει τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, δείχνοντας πώς διατηρείται και εξελίσσεται η καθαρή θέση.

Ένα από τα βασικά στοιχεία της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής θέσης είναι το κεφάλαιο, το οποίο αντιπροσωπεύει τα κεφάλαια που αντλήθηκαν από τους ιδιοκτήτες (συνήθως άλλες δημόσιες οντότητες). Επιπροσθέτως, συγκεκριμένες κατηγορίες καθαρού εισοδήματος της οντότητας, όπως οι μεταβολές στην εύλογη αξία ορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων, αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση, και ως εκ τούτου απεικονίζονται στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης. Η εν λόγω διάκριση διασφαλίζει ότι στοιχεία που επηρεάζουν τη χρηματοοικονομική θέση της δημόσιας οντότητας, αλλά δεν σχετίζονται άμεσα με τα καθαρά κέρδη, παρουσιάζονται με διαφάνεια. Με αυτόν τον τρόπο, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να αξιολογήσουν τη συνολική χρηματοοικονομική σταθερότητα της δημόσιας οντότητας πέρα από τα απλά καθαρά κέρδη.

Το π.δ. 54/2018 παραθέτει τυποποιημένο υπόδειγμα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως), με συγκεκριμένη δομή και γραμμογράφηση, το οποίο παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Πίνακας 7.3 – Υπόδειγμα Κατάστασης μεταβολών Καθαρής Θέσης π.δ. 54/2018

Πίνακας μεταβολών καθαρής θέσης	Κεφάλαιο	Αποθεματικά	Σωρευμένο πλεόνασμα ή Σωρευμένο έλλειμμα	Σύνολο	Δικαιώματα μειοψηφίας	Σύνολο καθαρής θέσης
Υπόλοιπο την 01 Ιανουαρίου 2XXX-1						
Εισφορά κεφαλαίου						
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζεται						
απευθείας στη καθαρή θέση						
Πλεόνασμα/έλλειμμα περιόδου						
Λοιπά						
Υπόλοιπο την 31 Δεκεμβρίου 2XXX-1						
Υπόλοιπο την 01 Ιανουαρίου 2XXX						
Εισφορά κεφαλαίου						
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζεται						
απευθείας στη καθαρή θέση						
Πλεόνασμα/έλλειμμα περιόδου						
Λοιπά						
Υπόλοιπο την 31 Δεκεμβρίου 2XXX						

Όπως φαίνεται στο ανωτέρω υπόδειγμα, οι γραμμές του πίνακα απεικονίζουν τον λόγο της μεταβολής της καθαρής θέσης, και οι στήλες το συγκεκριμένο κονδύλι της καθαρής θέσης στο οποίο αποτυπώνεται η εν λόγω μεταβολή. Τα κονδύλια της καθαρής θέσης (στήλες) έχουν ήδη περιγραφτεί αναλυτικά στη ανωτέρω ενότητα 7.2 που αφορά τον Ισολογισμό. Ακολουθεί η αναλυτική περιγραφή των επί μέρους γραμμών (line items) της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης:

Γραμμή «Εισφορά Κεφαλαίου»: Αφορά την εισφορά κεφαλαίου από τους ιδιοκτήτες της οντότητας αναφοράς (εισφορές από ιδιοκτήτες), είτε κατά την αρχική σύσταση της οντότητας είτε σε μεταγενέστερες αυξήσεις κεφαλαίου. Συνήθως οι ιδιοκτήτες δημοσίων οντοτήτων είναι άλλες δημόσιες οντότητες (π.χ. παράδειγμα δημοτικής επιχείρησης η οποία έχει συσταθεί και ελέγχεται από Δήμο).

Γραμμή «Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση»: Αφορά καθαρό εισόδημα (έσοδα ή έξοδα) της δημόσιας οντότητας τα οποία βάσει των οικείων Λογιστικών Πολιτικών δεν αποτυπώνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αλλά αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση, συνήθως σε κάποιο προβλεπόμενο αποθεματικό. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι διαφορές αποτίμησης στην εύλογη αξία (κέρδη ή ζημίες) ορισμένων κατηγοριών χρηματοοικονομικών μέσων, οι οποίες αναγνωρίζονται απευθείας σε αποθεματικά καθαρής θέσης.

Γραμμή «Πλεόνασμα/Ελλείμμα Περιόδου»: Αφορά τη μεταβολή στην καθαρή θέση λόγω του πλεονάσματος (κέρδους) ή ελλείμματος (ζημίας) της περιόδου, το οποίο μεταφέρεται εδώ από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Γραμμή «Λοιπά»: Αφορά λοιπές μεταβολές στην καθαρή θέση οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις προαναφερθείσες γραμμές. Παραδείγματα τέτοιων μεταβολών είναι οι διανομές κερδών (π.χ. διανομή κερδών χρήσεως από δημοτική επιχείρηση προς τον ιδιοκτήτη Δήμο), και η οικονομική εμφάνιση φυσικών πόρων (π.χ. εμφάνιση για πρώτη φορά στον ισολογισμό οντότητας φυσικού πόρου τον οποίο η οντότητα ήδη κατείχε αλλά δεν είχε αναγνωρίσει έως τώρα).

7.5 Κατάσταση ταμειακών ροών

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι μια θεμελιώδης χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία παρέχει λεπτομερή ανάλυση των ταμειακών ροών μιας δημόσιας οντότητας σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Σε αντίθεση με την κατάσταση αποτελεσμάτων, η οποία καταγράφει έσοδα και έξοδα με βάση τη δεδουλευμένη λογιστική, η κατάσταση ταμειακών ροών επικεντρώνεται αποκλειστικά στις πραγματικές εισροές και εκροές μετρητών. Η εν λόγω κατάσταση είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς αναδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο μια οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα διαθέσιμα μετρητά της, βοηθώντας αναλυτές και ρυθμιστικές αρχές να αξιολογήσουν τη ρευστότητα, τη φερεγγυότητα και την οικονομική της ευρωστία. Εξετάζοντας τις τάσεις των ταμειακών ροών, οι αναλυτές δύνανται να αντιληφθούν εάν η οντότητα διαθέτει επαρκή μετρητά για να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της, να επενδύσει στην ανάπτυξη και να αποδώσει αξία στους πολίτες.

Για τις δημόσιες οντότητες, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της δημοσιονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας. Χωρίζεται σε τρεις βασικές κατηγορίες—λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες—επιτρέποντας στους χρήστες να κατανοήσουν καλύτερα τις πηγές και τις χρήσεις των μετρητών. Οι ρυθμιστικές αρχές και οι επενδυτές εξετάζουν προσεκτικά αυτήν την κατάσταση για να εντοπίσουν τυχόν πιθανά προβλήματα ρευστότητας, υπερβολική εξάρτηση από εξωτερική χρηματοδότηση ή μη αποδοτική κατανομή χρηματικών κεφαλαίων. Σε αντίθεση με τον ισολογισμό ή την κατάσταση αποτελεσμάτων, που ενδέχεται να επηρεάζονται από μη ταμειακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις ή οι δεδουλευμένες δαπάνες, η κατάσταση ταμειακών ροών παρέχει μια σχετικά πιο αντικειμενική εικόνα της χρηματοοικονομικής ευρωστίας μιας δημόσιας οντότητας, εστιάζοντας αποκλειστικά στις πραγματικές χρηματικές ροές.

Το π.δ. 54/2018 παραθέτει τυποποιημένο υπόδειγμα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως), με συγκεκριμένη δομή και γραμμογράφηση, το οποίο παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Πίνακας 7.4 – Υπόδειγμα Κατάστασης Ταμειακών ροών π.δ. 54/2018

Κατάσταση Ταμειακών ροών
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες
Εισπράξεις από φόρους
Εισπράξεις από κοινωνικές εισφορές
Εισπράξεις από μεταβιβάσεις
Εισπράξεις από επιδοτήσεις
Εισπράξεις από επιχορηγήσεις
Εισπράξεις από τόκους
Εισπράξεις από λοιπά τρέχοντα έσοδα
Σύνολο Εισπράξεων
Πληρωμές για παροχές σε εργαζομένους
Πληρωμές για κοινωνικές παροχές
Πληρωμές για μεταβιβάσεις
Πληρωμές για αγορές αγαθών και υπηρεσιών
Πληρωμές για επιδοτήσεις
Πληρωμές για επιχορηγήσεις
Πληρωμές για τόκους
Πληρωμές για λοιπές δαπάνες
Λοιπά (Εισπράξεις και Πληρωμές)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες
Πληρωμές για απόκτηση παγίων
Εισπράξεις από πώληση παγίων
Πληρωμές για απόκτηση επενδύσεων
Εισπράξεις από πώληση επενδύσεων
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες
Εισπράξεις από δάνεια
Εξοφλήσεις δανείων
Εισπράξεις/επιστροφές από αυξήσεις/μειώσεις κεφαλαίου
Διανομές μερισμάτων
Λοιπά (Εισπράξεις και Πληρωμές)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες
Καθαρή αύξηση/(μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην λήξη της περιόδου

Όπως φαίνεται και από το υπόδειγμα, το **τμήμα λειτουργικών δραστηριοτήτων** της κατάστασης ταμειακών ροών αποτυπώνει τις ταμειακές ροές που σχετίζονται με τις κύριες δραστηριότητες της δημόσιας οντότητας. Περιλαμβάνει εισπράξεις από φόρους, επιχορηγήσεις, πρόστιμα και ασφαλιστικές εισφορές, πληρωμές σε προμηθευτές, μισθοδοσία και άλλες λειτουργικές δαπάνες. Αυτό το τμήμα είναι ιδιαίτερα κρίσιμο, καθώς δείχνει εάν οι βασικές δραστηριότητες μιας οντότητας παράγουν επαρκείς ταμειακές ροές για τη διατήρηση της λειτουργίας της, χωρίς να απαιτείται εξωτερική χρηματοδότηση. Μια σταθερά θετική ταμειακή ροή από λειτουργικές δραστηριότητες αποτελεί ένδειξη μιας οικονομικά εύρωστης οντότητας, ενώ μια αρνητική λειτουργική ταμειακή ροή μπορεί να υποδηλώνει προβλήματα ρευστότητας ή μη αποδοτική δημοσιονομική διαχείριση. Η διάρθρωση του λειτουργικού τμήματος της κατάστασης ταμειακών ροών αποτυπώνει τις επί μέρους κατηγορίες εσόδων και εξόδων, ακολουθώντας τη λεγόμενη άμεση μέθοδο κατάρτισης ταμειακών ροών. Το προαναφερθέν είναι υπό αναθεώρηση, καθώς σε μελλοντική επικαιροποίηση του π.δ. 54/2018 πρόκειται να προβλεφθεί υπόδειγμα κατάρτισης ταμειακών ροών με την έμμεση μέθοδο.

Το **τμήμα επενδυτικών δραστηριοτήτων** καταγράφει τις ταμειακές εισροές και εκροές που σχετίζονται με μακροπρόθεσμες επενδύσεις, όπως η αγορά ή πώληση ακινήτων, εξοπλισμού και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Οι εκροές μετρητών σε αυτό το τμήμα συνήθως αντανakλούν επενδύσεις στην ανάπτυξη και επέκταση της δημόσιας οντότητας, όπως η απόκτηση νέας τεχνολογίας ή υποδομών. Δύναται επίσης να υποδηλώνει επένδυση της οντότητάς σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως αξιόγραφα (μετοχές ή ομολογίες). Αντίθετα, οι εισροές μετρητών μπορεί να προέρχονται από την πώληση περιουσιακών στοιχείων (αποεπενδύσεις). Η ανάλυση αυτού του τμήματος βοηθά τα ενδιαφερόμενα μέρη να κατανοήσουν πώς μια δημόσια οντότητα κατανέμει το κεφάλαιό της και εάν επενδύει στρατηγικά για τη μελλοντική ανάπτυξη ή αν ρευστοποιεί περιουσιακά στοιχεία για να διατηρήσει τη βραχυπρόθεσμη ρευστότητα.

Το **τμήμα χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων** περιλαμβάνει τις ταμειακές ροές που σχετίζονται με πηγές χρηματοδότησης, όπως οι εισφορές κεφαλαίου, η ανάληψη ή η αποπληρωμή δανείων και η διανομή κερδών. Αυτό το τμήμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό για την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο μια δημόσια

οντότητα αντλεί κεφάλαια και διαχειρίζεται τις δανειακές υποχρεώσεις της. Αναλύοντας συνολικά την κατάσταση ταμειακών ροών, οι επενδυτές και οι αναλυτές αποκτούν μια σαφέστερη εικόνα της ικανότητας μιας δημόσιας οντότητας να δημιουργεί ταμειακές ροές, της χρηματοοικονομικής της σταθερότητας και της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητάς της.

Μελέτη Περίπτωσης - Ισολογισμός

Λόγω των διαφοροποιημένων χαρακτηριστικών τους, οι οντότητες του Δημοσίου Τομέα παρουσιάζουν ετερογένεια στη διάρθρωση των κονδυλίων του Ισολογισμού τους. Ποια είναι τα κύρια και τα χαρακτηριστικά οικονομικά μεγέθη που συνήθως περιλαμβάνονται στον ισολογισμό ενός Ο.Τ.Α., ενός Δημόσιου Νοσοκομείου και ενός Οργανισμού Κοινωνικής Ασφάλισης;

Απάντηση

Καταρχάς, οι περισσότερες οντότητες του Δημοσίου τομέα θα αποτυπώσουν στον ισολογισμό τους τα στοιχεία που σχετίζονται με την καθημερινή λειτουργία της οντότητας, όπως ταμειακά διαθέσιμα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις και ορισμένα πάγια όπως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και ορισμένες κατηγορίες συνήθους εξοπλισμού (π.χ. έπιπλα και ηλεκτρονικούς υπολογιστές). Πέραν των ανωτέρω, σε ισολογισμούς Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (π.χ. Δήμων) αναμένουμε να αποτυπώνονται ουσιώδους αξίας πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως έργα υποδομών (π.χ. πάρκα, πλατείες, οδοί, πεζοδρόμια κ.λπ.) και κτήρια. Οι Ο.Τ.Α. ενδεχομένως επίσης να έχουν σημαντικά αποθέματα που σχετίζονται με τα ανωτέρω πάγια (π.χ. υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων), καθώς και επενδύσεις σε δημοτικές επιχειρήσεις. Ορισμένοι Ο.Τ.Α. προβαίνουν σε σύναψη δανείων για να χρηματοδοτήσουν τις διάφορες δράσεις τους, και ως εκ τούτου εμφανίζουν τις σχετικές υποχρεώσεις από δάνεια στον ισολογισμό τους. Αναφορικά με τα Δημόσια Νοσοκομεία, αναμένουμε να αποτυπώνονται στον Ισολογισμό τους σημαντικά αποθέματα φαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού (π.χ. φάρμακα, γάζες, αντιδραστήρια), καθώς και πάγια στοιχεία που σχετίζονται με τον απαραίτητο για τη λειτουργία τους ιατρικό και νοσοκομειακό εξοπλισμό (π.χ. αξονικοί τομογράφοι, μηχανήματα αιμοκάθαρσης, νοσοκομειακές κλίνες). Τέλος, οι ισολογισμοί των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης συχνά

αποτυπώνουν σημαντικές αξίες περιουσιακών στοιχείων τα οποία κατέχονται για επενδυτικούς σκοπούς, όπως συμμετοχικούς τίτλους και μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια και λοιπά χρεόγραφα, καθώς και μεγάλης αξίας επενδυτικά ακίνητα.

Μελέτη Περίπτωσης – Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης

Όπως ισχύει και στην περίπτωση του ισολογισμού, ομοίως και η διάρθρωση της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης διαφέρει ανάλογα με το είδος και τη φύση της δημόσιας οντότητας που αφορά. Ποια είναι τα κύρια και τα χαρακτηριστικά οικονομικά μεγέθη που συνήθως περιλαμβάνονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης ενός Ο.Τ.Α., ενός Δημόσιου Νοσοκομείου και ενός Οργανισμού Κοινωνικής Ασφάλισης;

Απάντηση

Καταρχάς, οι περισσότερες δημόσιες οντότητες θα αποτυπώσουν στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης τους τα στοιχεία που σχετίζονται με την καθημερινή λειτουργία της οντότητας, όπως παροχές σε εργαζομένους, αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών και αποσβέσεις. Πέραν των ανωτέρω, σε καταστάσεις Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (π.χ. Δήμων) αναμένουμε να αποτυπώνονται ουσιώδους αξίας έσοδα από φόρους (ΤΑΠ και λοιπά δημοτικά τέλη), επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Π/Υ και πιθανώς ορισμένα τεκμαρτά έσοδα από ιδιοπαραγωγή παγίων. Σε περίπτωση που κάποιοι Ο.Τ.Α. έχουν δανειοδοτηθεί, θα εμφανίσουν επίσης τα σχετικά έξοδα από τόκους. Τα Δημόσια Νοσοκομεία αποτυπώνουν έσοδα από παροχή νοσοκομειακών υπηρεσιών, είτε αυτά προκύπτουν από πληρωμές Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης είτε απευθείας από τους νοσηλευόμενους, καθώς και έσοδα από επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Π/Υ. Τέλος αναφορικά με τους Ο.Κ.Α, τα πιο χαρακτηριστικά κονδύλια της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης αποτελούν οι κοινωνικές εισφορές και οι κοινωνικές παροχές. Οι Ο.Κ.Α. ενδέχεται να χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Π/Υ, οπότε θα αποτυπώσουν τα σχετικά έσοδα από μεταβιβάσεις. Σε περίπτωση που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς, οι σχετικές πρόσοδοι (π.χ. τόκοι, μερίσματα, μισθώματα) θα αποτυπωθούν επίσης ως έσοδα.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στην παρούσα θεματική ενότητα παρουσιάστηκαν αναλυτικά τα πρότυπα υποδείγματα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός), της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Αποτελέσματα Χρήσης), της Κατάστασης Ταμειακών Ροών και της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής Θέσης. Παρουσιάστηκε επίσης η δομή και η γραμμογράφηση των συγκεκριμένων καταστάσεων, συνοδευόμενη από τους σχετικούς ορισμούς και τις προβλεπόμενες πηγές συμπλήρωσης για κάθε επιμέρους γραμμή (line item). Για την ενίσχυση της κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οργανισμών, παρασχέθηκαν επίσης ενδεικτικές μελέτες περίπτωσης, οι οποίες ανέδειξαν τον τρόπο απεικόνισης και ερμηνείας των σχετικών μεγεθών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ – ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 8)

8.1 Εισαγωγή

8.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η αναλυτική και σε βάθος παρουσίαση του τρόπου λειτουργίας του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης. Ιδιαίτερη έμφαση στην παρουσίαση της πρακτικής εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών, με στόχο την εξοικείωση των στελεχών των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η αποτύπωση βασικών λογιστικών γεγονότων της Γενικής Κυβέρνησης.

8.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας, οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- να κατανοήσουν τη βασική λειτουργία των βοηθητικών λογαριασμών 90 έως 99 (δεσμευμένων πεμπτοβάθμιων)
- να αντιληφθούν τον τρόπο λειτουργίας των διάφορων κυκλωμάτων λογαριασμών (κύκλωμα εσόδων, εξόδων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων κ.λπ.)
- να κατανοήσουν τη δομή και τη συνδεσμολογία του σχεδίου λογαριασμών, καθώς και τον τρόπο που οι λογαριασμοί συλλειτουργούν μεταξύ τους
- να γνωρίζουν τους βασικούς λογαριασμούς που χρησιμοποιούνται για την αποτύπωση βασικών λογιστικών γεγονότων της Γενικής Κυβέρνησης

8.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα θεματική ενότητα παρουσιάζεται η δομή, η συνδεσμολογία, και το βασικό λογιστικό κύκλωμα του σχεδίου λογαριασμών. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στη λειτουργία των δεσμευμένων πεμπτοβάθμιων λογαριασμών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για σκοπούς λογιστικής διαχείρισης. Παρατίθενται επίσης πρακτικά παραδείγματα, παρουσίαση λογιστικών εγγραφών και μελέτες

περίπτωσης που αφορούν συνήθη λογιστικά γεγονότα που αντιμετωπίζουν οι διάφοροι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

8.2 Δεσμευμένοι πεμπτοβάθμιοι 90-99

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, η οικονομική ταξινόμηση του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει πέντε βαθμούς εκ των οποίων, οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος φέρουν ένα ψηφίο και οι τέταρτος και πέμπτος δύο ψηφία. Περαιτέρω ανάπτυξη σε έκτο βαθμό της οικονομικής ταξινόμησης, μπορεί να γίνεται προαιρετικά για σκοπούς πρόσθετης πληροφόρησης από τις υπόχρεες οντότητες. Οι πρωτογενείς λογιστικές καταχωρήσεις θα γίνονται στους πεμπτοβάθμιους κωδικούς 01-89, οι οποίοι αποτελούν τη βάση άντλησης των πληροφοριών όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Οι πεμπτοβάθμιοι 90-99, στο βαθμό που έχουν εφαρμογή, χρησιμοποιούνται τουλάχιστον στο τέλος της περιόδου αναφοράς για την προσαρμογή των λογιστικών δεδομένων των λογαριασμών, στα πλαίσια των αρχών του λογιστικού πλαισίου και καλύπτουν τις απαιτήσεις προσαρμογής των λογαριασμών, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο. Δηλαδή, οι προσαρμογές που αφορούν όλους τους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς ενός τεταρτοβαθμίου, θα καταχωρούνται συνολικά σε ένα πεμπτοβάθμιο λογαριασμό (90-99) και όχι χωριστά για κάθε πεμπτοβάθμιο.

Οι πεμπτοβάθμιοι 90-99 αναλύονται ως εξής:

- (α) 90 «Λογισμός δουλευμένων», ο οποίος χρησιμοποιείται για την προσαρμογή καταχωρημένων και την αναγνώριση μη καταχωρημένων ποσών, στα πλαίσια της παραδοχής του δουλευμένου,
- (β) 91 «Αναταξινομήσεις», ο οποίος χρησιμοποιείται για τη μεταφορά κονδυλίων από λογαριασμούς σε άλλους λογαριασμούς,
- (γ) 92 «Διαφορές εύλογης αξίας», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των διαφορών εύλογης αξίας, σε σχέση με το κόστος κτήσης, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που βάσει του πλαισίου, επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους,
- (δ) 93 «Διαφορές εύλογης αξίας αποσβεσθέντων», ο οποίος χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των προσαρμογών των αποσβεσθέντων που προκύπτουν από την

επιμέτρηση στην εύλογη αξία ενσωμάτων και αύλων παγίων, όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους,

(ε) 94 «Απομείωση», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση απομειώσεων (και αναστροφών απομειώσεων), περιουσιακών στοιχείων των οποίων η λογιστική αξία τους υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους,

(στ) 95 «Συναλλαγματικές διαφορές», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τη μετατροπή περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

(ζ) 96 «Αποσβεσθέντα», ο οποίος χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των σωρευμένων αποσβέσεων των ενσωμάτων και των αύλων παγίων που υπόκεινται σε απόσβεση, και

(η) 97 «Προβλέψεις», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των προβλέψεων που προκύπτουν κυρίως από τις δαπάνες και τα ενσώματα και άυλα πάγια.

8.3 Κύκλωμα Εσόδων

8.3.1. Φόροι και κοινωνικές εισφορές

Οι φόροι και οι κοινωνικές εισφορές αποτελούν έσοδα των οντοτήτων του δημοσίου τομέα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές υποχρεωτικού χαρακτήρα. Η αρχική καταχώρηση των φόρων και των κοινωνικών εισφορών γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των εσόδων και των απαιτήσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των φόρων και των απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των φόρων και των κοινωνικών εισφορών. Η επιστροφή φόρων ή κοινωνικών εισφορών θεωρείται αρνητική βεβαίωση και ως εκ τούτου αντιμετωπίζεται με τρόπο αντίθετο της καταχώρησης.

Οι προσαρμογές της αξίας των φόρων και των κοινωνικών εισφορών για σκοπούς σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών, αναφέρονται στην ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης και ολοκληρώνονται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών. Οι εν λόγω προσαρμογές αποσκοπούν στην προσαρμογή της αξίας τους, ώστε τα ποσά των λογαριασμών να απεικονίζουν τα ποσά που προβλέπονται βάσει της αρχής του δουλευμένου. Οι προαναφερθείσες προσαρμογές γίνονται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 90 και 91. Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 90 χρησιμοποιείται α) για την αναγνώριση εσόδων από

φόρους και κοινωνικές εισφορές που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της, και β) για τη μείωση της αξίας καταχωρημένων σχετικών εσόδων, λόγω αβεβαιότητας ως προς την είσπραξη. Η εκτίμηση των ποσών των φόρων και των κοινωνικών εισφορών που δεν αναμένεται να εισπραχθούν, γίνεται είτε με στατιστικές μεθόδους, είτε βάσει των εισπραγμένων ποσών, μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών. Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 91 χρησιμοποιείται για την μεταφορά καταχωρημένων ποσών (αναταξινομήσεις) σε άλλους λογαριασμούς.

Για την καλύτερη κατανόηση του ανωτέρω κυκλώματος, ακολουθεί αναλυτική μελέτη περίπτωσης που αφορά έσοδα από φόρους. Ανάλογη αντιμετώπιση ακολουθείται και στις περιπτώσεις των εσόδων από κοινωνικές εισφορές.

Μελέτη Περίπτωσης

Έστω ο φόρος του λογαριασμού 1.1.1.06.XX (Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων), στον οποίο κατά τη διάρκεια της περιόδου 200X, έχουν καταχωρηθεί βεβαιωθέντα ποσά 1.000.000 ευρώ από το σχετικό υποσύστημα. Η αρχική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.1.01.XX	Απαιτήσεις από φόρους	1.000.000	
1.1.1.06.XX	Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων		1.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

Από το υποσύστημα επίσης προκύπτει επιστροφή φόρου σε δικαιούχους (προ της είσπραξης ποσών) αξίας 50.000€. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.1.1.06.XX	Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων	50.000	
4.8.1.01.XX	Απαιτήσεις από φόρους		50.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>50.000</u>	<u>50.000</u>

Γνωρίζουμε ότι στον λογαριασμό δεν έχει καταχωρηθεί το ποσό του φόρου του Δεκεμβρίου 200X, το οποίο θα καταχωρηθεί αυτόματα από το υποσύστημα, στο λογαριασμό 1.1.1.06.XX, στην επόμενη περίοδο 200X+1. Το ποσό του φόρου του Δεκεμβρίου 200X, που βεβαιώνεται κατά την 31.01.200X+1, ποσού έστω 100.000, θα αναγνωρισθεί με ημερομηνία αναφοράς την 31.12.200X, στον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 1.1.X.XX.90, με την εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.1.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από φόρους	100.000	
1.1.1.06.90	Δουλεωμένα έσοδα από φόρους ταξινόμησης οχημάτων		100.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>100.000</u>	<u>100.000</u>

Βάσει στατιστικών προβλέψεων και προηγούμενης εμπειρίας μας, γνωρίζουμε επίσης ότι το 20% του ποσού της αρχικής βεβαίωσης ($1.000.000 \times 20\% = 200.000$) δεν εκτιμάται ότι θα εισπραχθεί και συνεπώς δεν πληροί τα κριτήρια της αναγνώρισης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.1.1.06.90	Δουλεωμένα έσοδα από φόρους ταξινόμησης οχημάτων	200.000	
4.8.1.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από φόρους		200.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>200.000</u>	<u>200.000</u>

Τέλος, από το εναπομείναν ποσό της απαίτησης ύψους 850.000 € ($1.000.000 - 50.000 + 100.000 - 200.000$), εισπράττεται στο σύνολό του εντός της επόμενης χρήσης. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	850.000	
4.8.1...	Απαιτήσεις από φόρους		850.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>850.000</u>	<u>850.000</u>

8.3.2 Μεταβιβάσεις Έσοδα

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων στους λογαριασμούς, γίνεται όταν η οντότητα πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου της μεταβίβασης, το οποίο συνήθως είναι είτε ταμιακά διαθέσιμα, είτε εισφορά είδους. Η αρχική καταχώρηση γίνεται στο ονομαστικό ποσό αν αφορά ταμιακά διαθέσιμα και στην εύλογη αξία του ληφθέντος στοιχείου αν αφορά εισφορά σε είδος. Ο συμψηφισμός μεταβιβάσεων με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τα καταχωρημένα έσοδα από μεταβιβάσεις, αλλά τις σχετικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89. Όλες οι καταχωρήσεις των μεταβιβάσεων και των σχετικών απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των μεταβιβάσεων.

Παράδειγμα Μεταβιβάσεων 1^ο

Η οντότητα πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση εσόδου από επιχορήγηση (έκδοση οριστικής απόφασης) ύψους 1.000.000 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	1.000.000	
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση		1.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

Κατά την είσπραξη η αντίστοιχη εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	1.000.000	
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις		1.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

Παράδειγμα Μεταβιβάσεων 2^ο

Δήμος μεταβιβάζει ακίνητο σε δημοτική επιχείρηση Ν.Π.Δ.Δ. Η εύλογη αξία του ακινήτου την εν λόγω ημερομηνία ανέρχεται σε 300.000 ευρώ. Με την υπογραφή της σχετικής απόφασης οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	300.000	
1.3.4.04	Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΤΑ		300.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>300.000</u>	<u>300.000</u>

Με τη μεταβίβαση η εγγραφή έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.1.03.XX	Λοιπά Κτίρια	300.000	
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις		300.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>300.000</u>	<u>300.000</u>

8.3.3 Πωλήσεις

Το έσοδο από την πώληση αγαθών αναγνωρίζεται όταν συντρέχουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- (α) ο πωλητής έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους κινδύνους και τις ανταμοιβές της ιδιοκτησίας των αγαθών,
- (β) ο πωλητής δεν αναμιγνύεται στη διαχείριση των αγαθών ούτε διατηρεί έλεγχο επί αυτών,
- (γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
- (δ) είναι σφόδρα πιθανό ότι το συμφωνηθέν τίμημα της πώλησης θα ληφθεί από τον πωλητή των αγαθών,
- (ε) το κόστος της συναλλαγής της πώλησης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Συνήθως οι εν λόγω προϋποθέσεις συντρέχουν όταν τα αγαθά παραδίδονται στον αγοραστή και ο αγοραστής έχει την δυνατότητα να τα διαχειριστεί κατά την κρίση του. Η αρχική καταχώρηση των πωλήσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89. Όλες οι καταχωρήσεις των πωλήσεων και των σχετικών απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των πωλήσεων.

Παράδειγμα 1^ο

Για πώληση αγαθών εκδίδεται τιμολόγιο αξίας 1.000,00 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	1.000	
1.4.1.01.XX	Πωλήσεις αγαθών		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Για αρχικά καταχωρημένη πώληση αγαθών αξίας 1.000,00 ευρώ την 30.01.200X, την 15.02.200X προκύπτει επιστροφή αξίας 300,00 ευρώ που πραγματοποιείται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Η λογιστική εγγραφή για την καταχώρηση της επιστροφής έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.4.1.01.XX	Πωλήσεις αγαθών	300	
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		300
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>300</u>	<u>300</u>

Το έσοδο από την πώληση υπηρεσιών αναγνωρίζεται όταν συντρέχουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- (α) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
- (β) είναι σφόδρα πιθανό ότι το συμφωνηθέν τίμημα της πώλησης θα ληφθεί,
- (γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών,
- (δ) το κόστος που έχει αναληφθεί για τη συναλλαγή και το απαιτούμενο για την ολοκλήρωσή της κόστος, μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Συνήθως οι εν λόγω προϋποθέσεις συντρέχουν όταν η υπηρεσία έχει παρασχεθεί και έχει γίνει αποδεκτή από τον αγοραστή, στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων.

Παράδειγμα 2^ο

Την 31.03.200X, εισπράττεται διοικητική αμοιβή (έσοδο από υπηρεσία) 2.000,00 ευρώ με έκδοση του σχετικού προβλεπόμενου παραστατικού. Η λογιστική εγγραφή της αρχικής καταχώρησης έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
---------------	------------------------------	---------------	----------------

4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	2.000	
1.4.5.XX.XX	Διοικητικές αμοιβές		2.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>2.000</u>	<u>2.000</u>

Ποσά τα οποία λαμβάνονται πριν το σχετικό έσοδο να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (π.χ. παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσίας), αποτελεί λογιστικά προκαταβολή.

Παράδειγμα 3^ο

Πανεπιστήμιο φορέας γενικής κυβέρνησης, με την υπογραφή σύμβασης εκπόνησης μελέτης λαμβάνει προκαταβολή ύψους 200.000 €. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	200.000	
5.9.1.XX.XX	Προκαταβολές εσόδων		200.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>200.000</u>	<u>200.000</u>

Με την παράδοση της υπηρεσίας το έσοδο αναγνωρίζεται ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.1.XX.XX	Προκαταβολές εσόδων	200.000	
1.4.2.XX.XX	Παροχή υπηρεσιών		200.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>200.000</u>	<u>200.000</u>

Τέλος, αναφορικά με την αναγνώριση των εσόδων από μισθώσεις, αυτή περιγράφεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 8 όπου παρουσιάζεται η σχετική πολιτική. Για τους σκοπούς της παρούσης θεματικής ενότητας, επισημαίνεται ότι για τις λειτουργικές μισθώσεις μη φυσικών πόρων (π.χ. κτιρίων), χρησιμοποιούνται οι

λογ/σμοί της οικονομικής ταξινόμησης 1.4.3 «Μισθώματα», με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών 4.8.4.01 «Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών».

8.3.4 Λοιπά έσοδα

Από την ομάδα των λοιπών εσόδων, τα πλέον συνήθη έσοδα είναι οι τόκοι (π.χ. τόκοι καταθέσεων), και τα διάφορα πρόστιμα.

Τα έσοδα από τόκους αναγνωρίζονται **με βάση το χρόνο**, εφόσον:

(α) τα ποσά τους μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και

(β) είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν.

Βάσει των προαναφερθέντων, έσοδα από τόκους που πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης στη διάρκεια της περιόδου αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί, καταχωρούνται στον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 90, ώστε οι λογαριασμοί των εσόδων από τόκους και των απαιτήσεων, να αντανακλούν τα ποσά που αφορούν την περίοδο, βάσει της αρχής του δουλευμένου. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς.

Παράδειγμα

Φορέας γενικής κυβέρνησης καταθέτει 100.000 € την 1.7.202X σε τραπεζικό λογαριασμό με επιτόκιο 2%. Ο λογαριασμός πληρώνει τόκους κάθε 31/01 του κάθε έτους. Τι προσαρμογή θα γίνει την 31/12/202X για τους δεδουλευμένους τόκους της κατάθεσης;

Απάντηση: Ο αναλογούν τόκος την 31/01/202X είναι ο εξής: $100.000 \times 0,02 \times (6/12) = 1.000$ €. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.5.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από τόκους	1.000	
1.5.05.01.90	Δουλεωμένα έσοδα από τόκους καταθέσεων		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Όσον αφορά τα πρόστιμα, η αναγνώριση του εσόδου γίνεται συνήθως τη χρονική στιγμή της βεβαίωσης, με τη χρήση των σχετικών λογαριασμών εσόδων και απαιτήσεων.

Παράδειγμα

Δημοτική υπηρεσία βεβαιώνει πρόστιμο σε δημότη αξίας 300€. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.6.01.XX	Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα	300	
1.5.09.01.XX	Λοιπά πρόστιμα		300
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>300</u>	<u>300</u>

8.4 Κύκλωμα εξόδων και δαπανών

8.4.1 Παροχές σε εργαζομένους

Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους στους λογαριασμούς, γίνεται όταν παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες και τα οφειλόμενα ποσά καθίστανται πληρωτέα. Αυτό για τις τακτικές παροχές, συνήθως γίνεται σε προκαθορισμένες ημερομηνίες, όπως στο τέλος του μήνα, στην αρχή του μήνα, ενδιάμεσα ή και σε άλλη ημερομηνία, ανάλογα με το καθιερωμένο σύστημα. Παροχές που αφορούν επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές που δίδονται κατά περίπτωση, καταχωρούνται όταν προκύπτει η δέσμευση προς πληρωμή. Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους γίνεται στα ονομαστικά τους ποσά.

Η επιστροφή παροχών σε εργαζομένους θεωρείται αρνητική καταχώρηση. Ως επιστροφή παροχών σε εργαζομένους νοείται ποσό που έχει εισπραχθεί από εργαζομένους και για οποιοδήποτε λόγο, μεταγενέστερα επιστρέφεται στον εργοδότη.

Ο συμψηφισμός υποχρεώσεων από παροχές σε εργαζομένους με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τις καταχωρηθείσες δαπάνες από παροχές σε εργαζομένους, αλλά τις σχετικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των σχετικών δαπανών και των υποχρεώσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των παροχών σε εργαζομένους και των υποχρεώσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των δαπανών και πίστωση των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

Μελέτη Περίπτωσης

Έστω ότι Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει μισθοδοτική κατάσταση στο τέλος του μήνα Ιουνίου με μικτές παροχές σε εργαζομένους για το συγκεκριμένο μήνα του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ, από τις οποίες γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 100,00 ευρώ και ασφαλιστικών εισφορών 80,00 ευρώ, δηλαδή καταβλητέο στους δικαιούχους 820,00 ευρώ. Οι αναλογούσες εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές είναι 200,00 ευρώ. Οι παροχές αφορούν το λογαριασμό 2.1.X.XX.XX. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, στο τέλος του μηνός Ιουνίου 200X, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	1.000	
2.1.9.02.XX	Εργοδοτικές εισφορές τακτικών υπαλλήλων	200	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		1.200
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.200</u>	<u>1.200</u>

Κατά την καταβολή των ποσών στους εργαζομένους γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	1.000	

5.9.3.01.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων	100	
5.9.3.02.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών	80	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	820	
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Κατά την απόδοση των εργοδοτικών εισφορών και των παρακρατηθεισών εισφορών εργαζομένων στους οικείους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	200	
5.9.3.02.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών	80	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		280
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>280</u>	<u>280</u>

Κατά την απόδοση του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε από τις αμοιβές των εργαζομένων στις φορολογικές αρχές γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.3.01.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων	100	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		100
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>100</u>	<u>100</u>

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, μισθοί που προκαταβάλλονται πριν παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία από τους εργαζομένους δεν θεωρούνται έξοδο αλλά προκαταβολή. Η προκαταβολή στη συνέχεια κλείνει (πιστώνεται) με τη μεταγενέστερη αναγνώριση (χρέωση) του δεδουλευμένου εξόδου της μισθοδοσίας.

Παράδειγμα

Έστω μικτές παροχές σε εργαζομένους που αφορούν τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.200,00 ευρώ, προκαταβάλλονται τον μήνα Μάιο του 200X. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.XX	Προκαταβολές μισθών και συντάξεων	1.200	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		1.200
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.200</u>	<u>1.200</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	1.200	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.200
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.200</u>	<u>1.200</u>

Στο ανωτέρω παράδειγμα είναι προφανές ότι με την πάροδο του μηνός Ιουνίου, οπότε και η μισθοδοσία καθίσταται δεδουλευμένη, ο λογαριασμός προκαταβολών μισθών και συντάξεων θα κλείσει (πιστωθεί), με αντίστοιχη χρέωση του εξόδου των τακτικών αποδοχών σε υπαλλήλους.

8.4.2 Κοινωνικές παροχές

Η αρχική καταχώρηση των κοινωνικών παροχών στους λογαριασμούς, γίνεται όταν τα σχετικά ποσά καθίστανται πληρωτέα. Αυτό για τις συνταξιοδοτικού τύπου παροχές, συνήθως γίνεται σε προκαθορισμένες ημερομηνίες, όπως στο τέλος του

μήνα, στην αρχή του μήνα, ενδιάμεσα ή και σε άλλη ημερομηνία, ανάλογα με το καθιερωμένο σύστημα. Για τις παροχές εφάπαξ γίνεται κατά το χρόνο που τα σχετικά ποσά εγκρίνονται προς καταβολή. Για τις ιατροφαρμακευτικού τύπου παροχές γίνεται κατά το χρόνο που τα υποβληθέντα παραστατικά εγκρίνονται προς καταβολή. Παροχές που δεν είναι τακτικές και επαναλαμβανόμενες καταχωρούνται όταν προκύπτει η δέσμευση προς πληρωμή.

Παράδειγμα

Έστω παροχές κύριας σύνταξης για τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ. Οι παροχές κύριας σύνταξης αφορούν το λογαριασμό 2.2.1.01.XX και η σχετική συνταξιοδοτική κατάσταση εκδίδεται στο τέλος του μήνα. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, στο τέλος του μηνός Ιουνίου 200X, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.1.01.XX	Παροχές κύριας σύνταξης	1.000	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, συντάξεις που προκαταβάλλονται πριν παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία από τους εργαζομένους δεν θεωρούνται έξοδο αλλά προκαταβολή.

Παράδειγμα

Έστω συντάξεις σε δικαιούχους που αφορούν τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ, προκαταβάλλονται τον μήνα Μάιο του 200X. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.XX	Προκαταβολές μισθών και συντάξεων	1.000	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης	1.000	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Γενικά, ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 90 χρησιμοποιείται για την αναγνώριση κοινωνικών παροχών που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της.

Η περίπτωση αυτή λειτουργεί ως εξής: Κατά τη διάρκεια της περιόδου, στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89, καταχωρούνται τα ποσά των κοινωνικών παροχών, όπως προκύπτουν από τις σχετικές αναφορές που εκδίδονται από τα τηρούμενα υποσυστήματα. Στο τέλος της περιόδου τα ποσά του λογαριασμού 90 προσαρμόζονται, ώστε συνολικά οι λογαριασμοί των παροχών σε εργαζομένους να αντανakλούν τα ποσά που αφορούν την περίοδο, βάσει της αρχής του δουλευμένου. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς. Οι εν λόγω περιπτώσεις αφορούν τα ποσά των κοινωνικών παροχών που είναι δουλευμένα αλλά δεν έχουν οριστικοποιηθεί οι διαδικασίες για την καταβολή τους, όπως οι εκκρεμείς συντάξεις, τα εκκρεμή εφάπαξ και οι εκκρεμείς ιατροφαρμακευτικές δαπάνες για τα οποία έχουν υποβληθεί οι σχετικές αιτήσεις από τους δικαιούχους τους.

Παράδειγμα 1^ο

Έστω κοινωνικές παροχές του λογαριασμού 2.2.2.02.XX «Δαπάνες για ιατρική περίθαλψη ασφαλισμένων μέσω ιδιωτών παρόχων υγείας», ποσού 1.000,00 ευρώ για τις οποίες έχουν υποβληθεί τα σχετικά παραστατικά εντός της χρήσεως 200X και ως εκ τούτου οι σχετικές δαπάνες έχουν καταστεί δουλευμένες για το έτος 200X. Λόγω της χρονοβόρου διαδικασίας που ακολουθείται για την εκκαθάριση και καταβολή τους, οι σχετικές πληρωμές γίνονται εντός του επόμενου έτους 200X+1. Οι εν λόγω κοινωνικές παροχές θα καταχωρηθούν στις κοινωνικές παροχές του έτους 200X, μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90 με την λογιστική εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.2.02.90	Δουλευμένες δαπάνες για ιατρική περίθαλψη ασφαλισμένων μέσω ιδιωτών παρόχων υγείας	1.000	
5.8.2.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από κοινωνικές παροχές		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 97 των προβλέψεων, αφορά τους λογαριασμούς 2.2.1.01.XX, 2.2.1.02.XX και 2.2.1.03.XX και έχει ως αντισυμβαλλόμενο τον λογαριασμό 6.1... Προβλέψεις (Υποχρέωση). Χρησιμοποιείται σε περίπτωση που ο φορέας χρειάζεται να αποτυπώσει κάποια πρόβλεψη π.χ. για μελλοντικές συντάξεις σε υπαλλήλους ή άλλους δικαιούχους.

Παράδειγμα 2^ο

Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης πρόκειται να αναγνωρίσει προβλέψεις για παροχή κύριας σύνταξης αξίας 1.000.000 €. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.1.01.97	Προβλέψεις για παροχές κύριας	1.000.000	

	σύνταξης	
6.1.1.XX.XX	Προβλέψεις για παροχές κύριας σύνταξης	1.000.000

<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>
----------------------	-------------------------	-------------------------

8.4.3 Μεταβιβάσεις έξοδα και επιδοτήσεις

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων στους λογαριασμούς, γίνεται όταν τα σχετικά ποσά καθίστανται πληρωτέα. Η αρχική καταχώρηση γίνεται στο ονομαστικό ποσό αν αφορά ταμιακά διαθέσιμα και στη λογιστική αξία του δοθέντος στοιχείου αν αφορά εισφορά σε είδος.

Η επιστροφή μεταβιβάσεων θεωρείται αρνητική καταχώρηση και ως εκ τούτου αντιμετωπίζεται με τρόπο αντίθετο της καταχώρησης. Ως επιστροφή μεταβιβάσεων νοείται ποσό που έχει εισπραχθεί/ληφθεί από τους δικαιούχους και για οποιοδήποτε λόγο, μεταγενέστερα επιστρέφεται στον διενεργήσαντα την καταβολή.

Ο συμψηφισμός υποχρεώσεων από μεταβιβάσεις με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τις καταχωρηθείσες δαπάνες από μεταβιβάσεις, αλλά τις σχετικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των σχετικών δαπανών και των υποχρεώσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των μεταβιβάσεων και των υποχρεώσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των δαπανών και πίστωση των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

Παράδειγμα

Υπουργείο εκδίδει την οριστική απόφαση επιχορήγησης προς Ο.Κ.Α. ύψους 1.000.000 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.3.1.05.XX	Μεταβιβάσεις σε Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Κ.Α.)	1.000.000	
5.8.3.01.XX	Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις		1.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

Κατά την εκταμίευση η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.3.01.XX	Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις	1.000.000	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

Για τις επιδοτήσεις έξοδα ακολουθείται ο ίδιος ακριβώς χειρισμός, με τη διαφορά ότι χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί επιδοτήσεων (2.5 - Επιδοτήσεις), και αντίστοιχα των σχετικών υποχρεώσεων (5.8.5.01 – υποχρεώσεις από επιδοτήσεις).

8.4.4 Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών

Οι λογαριασμοί των αναλώσεων αποθεμάτων (αγαθών) (2.4.1) αποτελούν λογαριασμούς εξόδων, καθώς στη δεδουλευμένη λογιστική έξοδο δεν θεωρείται η αγορά αλλά η ανάλωση του αγαθού. Επισημαίνεται ότι οι αγορές αγαθών (αποθεμάτων) αποτυπώνονται στο λογαριασμό «3.2 - Αποθέματα», ο οποίος δεν αποτελεί λογαριασμό εξόδου καθώς αφορά απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Με την ανάλωση του αποθέματος (αγαθού), το αγορασθέν αγαθό παύει να υφίσταται ως περιουσιακό στοιχείο καθώς αναλώθηκε (δηλαδή ξοδεύτηκε), και η αποτύπωση του σχετικού εξόδου (δηλαδή του κόστος αναλωθέντων) αποτυπώνεται στο λογαριασμό «2.4.1 – Αναλώσεις αποθεμάτων».

Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, το αντίστοιχο έξοδο αναγνωρίζεται με την παροχή της υπηρεσίας. Για την απεικόνιση του εξόδου χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί εξόδων (2.4.2 - Αμοιβές για υπηρεσίες) με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών υποχρεώσεων (5.8.4 - Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών).

Αναφορικά με τον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 90, αυτός χρησιμοποιείται για την αναγνώριση δεδουλευμένων εξόδων αγορών αγαθών και υπηρεσιών που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της.

Παράδειγμα

Έστω αγορές υπηρεσιών επικοινωνιών του λογαριασμού 2.4.2.01 ποσού 1.000,00 ευρώ οι οποίες έχουν καταστεί δουλευμένες και η σχετική δέσμευση έχει προκύψει τον Δεκέμβριο του έτους 200X, το σχετικό παραστατικό όμως λαμβάνεται τον μήνα Φεβρουάριο του 200X+1. Οι εν λόγω αγορές θα καταχωρηθούν στις αγορές υπηρεσιών επικοινωνιών του έτους 200X, μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90 με την λογιστική εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.4.2.01.90	Δουλευμένες αμοιβές για μεταφορές και επικοινωνίες	1.000	
5.8.4.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

8.4.5 Λοιπές δαπάνες και έξοδα

Οι λοιπές δαπάνες καταχωρούνται ως έξοδα στους σχετικούς λογαριασμούς, βάσει των κατά περίπτωση παραστατικών. Ειδικότερα:

(α) οι φόροι και τα πρόστιμα καταχωρούνται όταν βεβαιώνονται. Για τα ποσά που είναι δουλευμένα σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αλλά δεν έχουν ληφθεί τα παραστατικά, η αναγνώριση γίνεται με τη χρήση του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90.

(β) τα ενοίκια καταχωρούνται βάσει των προβλεπομένων από τις σχετικές συμβάσεις ή από άλλα ισοδύναμα παραστατικά, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σχετική λογιστική πολιτική για τις μισθώσεις.

(γ) οι διανομές κερδών καταχωρούνται ως έξοδα με πίστωση υποχρέωσης λογαριασμός 5.8.7.. υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες, όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο. Η καταβολή γίνεται με χρέωση της υποχρέωσης και πίστωση των ταμιακών διαθεσίμων. Στο τέλος της περιόδου αναφοράς το αργότερο, το έξοδο

μηδενίζεται με μεταφορά του μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 91 στο λογαριασμό «8.3 Σωρευμένο πλεόνασμα».

8.5 Κύκλωμα ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων

8.5.1 Ανάλυση λογαριασμών

Τα διάφορα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα πάγια και αποθέματα είναι πολυπληθή και σύνθετα, και περιγράφονται αναλυτικά στις σχετικές λογιστικές πολιτικές. Στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό τα κεφάλαια 8 έως 13 αναφέρονται εκτενώς σε θέματα παγίων στοιχείων ενεργητικού. Για τους σκοπούς της παρούσης θεματικής ενότητας, παρουσιάζεται η συνδεσμολογία και το κύκλωμα λογαριασμών όλων των λογαριασμών που αφορούν τα πάγια στοιχεία.

Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τα πάγια και τα αποθέματα, έχουν ως εξής:

(α) Οι λογαριασμοί των ενσωμάτων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

3 - Ενσώματα πάγια, άυλα πάγια και αποθέματα

3.1.1 - Κτίρια και συναφείς υποδομές

3.1.2 - Μηχανήματα και εξοπλισμός

3.1.3 - Οπλικά συστήματα

3.1.4 - Προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας

3.1.5 - Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία

3.1.6 - Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία

3.1.7 - Πάγια υπό κατασκευή

3.2.1 - Εμπορεύματα

3.2.2- Προϊόντα

3.2.3- Παραγωγή σε εξέλιξη

3.2.4 -Υλικά και εφόδια

3.2.5 - Αποθέματα στρατιωτικού υλικού

3.3.1 - Πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμοι λίθοι

3.3.2 - Αντίκες και λοιπά αντικείμενα τέχνης

3.3.3 - Λοιπά τιμαλφή

(β) Οι λογαριασμοί των αντίστοιχων υποχρεώσεων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

5.8 - Υποχρεώσεις

5.8.8 - Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών

(γ) Οι λογαριασμοί των αντίστοιχων προβλέψεων, οι οποίοι σε δευτεροβάθμιο επίπεδο έχουν ως εξής:

6 - Προβλέψεις

6.3 - Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

(δ) Οι λογαριασμοί των ταμιακών διαθεσίμων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, έχουν ως εξής:

4.2.1 - Ταμιακά διαθέσιμα

4.2.1.. - Ταμιακά διαθέσιμα

4.2.2.. - Μεταβιβάσιμες καταθέσεις

4.2.3.. - Άλλες καταθέσεις

4.2.4.. - Επιταγές εισπρακτέες/πληρωτέες

(ε) Οι λογαριασμοί των προκαταβολών (προκαταβολές για αποκτήσεις ενσωμάτων παγίων αύλων παγίων και αποθεμάτων), οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο αναλύονται ως εξής:

4.9 - Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις

4.9.1 - Προκαταβολές σε προμηθευτές

4.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές

(στ) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των ενσωμάτων παγίων αύλων παγίων και αποθεμάτων, καθώς και των υποχρεώσεων, σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

90/91/92/93/94/96/99 - Δαπάνες

3.X.XX.XX.90 - Δουλευμένα ποσά

3.X.XX.XX.91 - Αναταξινομήσεις λογαριασμών

3.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

3.X.XX.XX.93 - Διαφορές εύλογης αξίας σωρευμένων αποσβέσεων

3.X.XX.XX.94 - Απομειώσεις αξίας

3.X.XX.XX.96 - Σωρευμένες αποσβέσεις

2.X.XX.XX.99 - Λοιπές ροές

90/95 - Υποχρεώσεις

5.X.XX.XX.90 - Δουλευμένες υποχρεώσεις

5.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές υποχρεώσεων

(ζ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος ενσωμάτων παγίων και αύλων παγίων, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο, έχουν ως εξής:

7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

7.1.3.01 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων

7.1.3.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση τιμαλφών

7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας

7.2.3.01 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία

7.2.3.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή

7.4 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση

7.4.3.01 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων

7.4.3.03 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση τιμαλφών

7.5 - Καταστροφικές ζημίες

7.5.3.01 - Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων

7.5.3.02 - Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων

7.6 - Λοιπές απομειώσεις

7.6.3.01 - Απομειώσεις παγίων στοιχείων

7.6.3.02 - Απομειώσεις αποθεμάτων

7.7 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις

7.7.3.01 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

7.7.3.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις αποθεμάτων

7.7.3.03 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις τιμαλφών

7.8 - Λοιπές ροές

7.8.3.01 - Λοιπές ροές παγίων στοιχείων

7.8.3.02 - Λοιπές ροές αποθεμάτων

7.8.3.03 - Λοιπές ροές τιμαλφών

(η) Οι λογαριασμοί της ομάδας 8 «Καθαρή θέση» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των ενσωμάτων παγίων, έχουν ως εξής:

8.2 - Αποθεματικά εύλογης αξίας

8.2.3 - Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων

8.5.2 Συνδεσμολογία λογαριασμών

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζεται η αντιστοίχιση των λογαριασμών παγίων περιουσιακών στοιχείων με λογαριασμούς υποχρεώσεων / προκαταβολών / λοιπών ροών. Η σύνδεση (αντιστοίχιση) των λογαριασμών των ενσωμάτων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων με τους αντιμεταβαλλόμενους λογαριασμούς τους, απεικονίζεται με σαφήνεια στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 8.1 – Συνδεσμολογία λογαριασμών παγίων

3.1.X.XX.XX	Πάγια περιουσιακά στοιχεία	5.8.8.1.XX	Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.3.X.XX.XX	Τιμαλφή	5.8.8.1.XX	Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.X.X.XX.90	Δουλευμένα στοιχεία	5.8.8.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.X.X.XX.91	Αναταξινομήσεις στοιχείων	X.X.X.XX.XX	Κατά περίπτωση λογαριασμός
3.X.X.XX.92	Διαφορές εύλογης αξίας	7.2.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία
		7.2.3.03.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή
		8.2.3.01.XX	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.93	Διαφορές εύλογης αξίας σωρευμένων αποσβέσεων	7.2.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία
		7.2.3.03.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή
		8.2.3.01.XX	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.94	Απομείωση αξίας	7.6.3.01.XX	Απομειώσεις παγίων στοιχείων
		7.6.3.02.XX	Απομειώσεις αποθεμάτων
		7.5.3.01.XX	Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων
		7.5.3.02.XX	Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων
3.X.X.XX.96	Σωρευμένες αποσβέσεις	2.8.1.01.XX	Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.97	Προβλέψεις	6.3	Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

8.5.3 Ιδιοπαραγωγή παγίων

Για την ιδιοπαραγωγή παγίων χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 3.1.7.. «Πάγια υπό κατασκευή», στον οποίο παρακολουθείται η συγκέντρωση του κόστους τους

μέχρις ότου καταστούν έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται, και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς που αφορούν.

Το κόστος κατασκευής των ιδιοπαραγόμενων παγίων (ενσωμάτων και αύλων) περιλαμβάνει το σύνολο του κόστους που απαιτείται μέχρις ότου το πάγιο καταστεί έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, όπως κόστος μελετών, κόστος προετοιμασίας του χώρου, κατασκευαστικό κόστος, και κόστος επιθεώρησης και δοκιμών στο βαθμό που είναι απαραίτητα για να τεθεί το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται. Τα εν λόγω κόστη μπορεί να αφορούν εξωτερικές αναθέσεις ή και εσωτερικά κόστη της οντότητας που παράγει το στοιχείο. Στην περίπτωση που το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου επιβαρύνεται με εσωτερικά κόστη της οντότητας που το παράγει, χρησιμοποιείται και ο λογαριασμός των εσόδων 1.4.8.XX.XX «Ιδιοπαραγωγή παγίων».

8.6 Κύκλωμα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και προβλέψεων

8.6.1 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Τα διάφορα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. δάνεια, ομόλογα, μετοχές κ.λπ.) είναι ιδιαίτερα σύνθετα. Όπως έχει προαναφερθεί, η σχετική λογιστική πολιτική για τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι ακόμα υπό διαμόρφωση και ως εκ τούτου δεν συμπεριλαμβάνεται στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό, ωστόσο στην παρούσα υποενότητα γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση των σχετικών λογαριασμών και της μεταξύ τους διασύνδεσης.

Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, έχουν ως εξής:

(α) Οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

4.1.2 - Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

4.2.1 - Ταμιακά διαθέσιμα

4.2.2 - Μεταβιβάσιμες καταθέσεις

4.2.3 - Άλλες καταθέσεις

- 4.2.4 - Επιταγές εισπρακτέες/πληρωτέες
- 4.3.1 - Βραχυπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι
- 4.3.2 - Μακροπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι
- 4.4.1 - Βραχυπρόθεσμα Δάνεια
- 4.4.2 - Μακροπρόθεσμα Δάνεια
- 4.5.1 - Εισηγμένες μετοχές
- 4.5.3 - Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
- 4.8.1 - Απαιτήσεις από φόρους
- 4.8.2 - Απαιτήσεις από κοινωνικές εισφορές
- 4.8.3 - Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις
- 4.8.4 - Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- 4.8.5 - Απαιτήσεις από τόκους
- 4.8.6 - Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα
- 4.8.7 - Απαιτήσεις από πωλήσεις τιμαλφών
- 4.8.8 - Απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων
- 4.8.9 - Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 4.9.1 - Προκαταβολές σε προμηθευτές
- 4.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές
- 4.9.3 - Απαιτήσεις από εισπράξεις τρίτων
- 4.9.4 - Πληρωμές εξόδων τρίτων
- 4.9.9 - Λοιπές απαιτήσεις διάφορες

(β) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

90/92/94/95 - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

4.X.XX.XX.90 - Δουλευμένα ποσά

4.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

4.X.XX.XX.94 - Απομειώσεις αξίας

4.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές

(γ) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι:

(γ-1) οι ίδιοι οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα η δημιουργία μιας προθεσμιακής κατάθεσης ή ενός δανείου, η καταβολή μιας προκαταβολής ή η αγορά ενός χρεωστικού τίτλου γίνονται από τα ταμιακά διαθέσιμα,

(γ-2) οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων. Γενικά, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μπορούν να αποκτηθούν με πίστωση, όπως για παράδειγμα οι συμμετοχικοί τίτλοι άλλης οντότητας αναγνωρίζονται με πίστωση υποχρέωσης, από την οποία γίνεται η εξόφληση του τιμήματος,

(γ-3) οι λογαριασμοί των εσόδων που αναγνωρίζονται πάντοτε με χρέωση απαίτησης από την οποία γίνεται η είσπραξη.

(δ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι οι εξής:

7 - Λοιπές οικονομικές ροές

7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

7.1.4 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.1.4.0 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρεωστικών τίτλων

7.1.4.04 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση δανείων

7.1.4.05 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων

7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας

7.2.3 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

7.2.4 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

7.2.4.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρεωστικούς τίτλους

7.2.4.05 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων

7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

7.3 - Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές

7.3.4 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

7.3.4.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

7.3.4.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από ταμιακά διαθέσιμα και καταθέσεις

7.3.4.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους

7.3.4.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια

7.3.4.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις

7.3.4.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις

7.6 - Λοιπές απομειώσεις

7.6.4 - Απομειώσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.6.4.04 - Απομειώσεις δανείων

7.6.4.08 - Απομειώσεις απαιτήσεων

7.6.4.09 - Απομειώσεις προκαταβολών και λοιπών απαιτήσεων

7.7 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις

7.7.4 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.7.4.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις μετρητών και καταθέσεων

7.8 - Λοιπές ροές

7.8.4 - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Μελέτη Περίπτωσης

Ο Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης Α, για σκοπούς αποκόμισης βραχυπρόθεσμου κέρδους μέσω του επενδυτικού του χαρτοφυλακίου, πραγματοποιεί στις 30/06/20X3 αγορά 1.000 εισηγμένων μετοχών αξίας 10€ ανά μετοχή. Οι σχετικές εγγραφές είναι οι εξής:

20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.5.1.09.XX	Λοιπές εισηγμένες μετοχές	10.000	
5.8.9.01.XX	Υποχρεώσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.9.01.XX	Υποχρεώσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων	10.000	
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα		10.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>10.000</u>	<u>10.000</u>

Έστω ότι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων 31/12/20X3, η εύλογη αξίας των συγκεκριμένων μετοχών (χρηματιστηριακή αξία) είναι 9 ευρώ ανά μετοχή (δηλαδή προκύπτει συνολική αρνητική διαφορά εύλογης αξίας = $10.000 - (9 \times 1.000) = 1.000\text{€}$). Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
7.2.4.05.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων	1.000	
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών		1.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>1.000</u>	<u>1.000</u>

Έστω ότι στις 20/03/20X4 οι μετοχές πωλήθηκαν από τον Ο.Κ.Α. Α έναντι τιμήματος 12€ ανά μετοχή, δηλαδή συνολικά εισπράχθηκαν 12.000€. Οι σχετικές εγγραφές είναι οι εξής:

20X4

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.9.01.XX	Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων	12.000	
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών	1.000	
7.2.4.05.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων		1.000
4.5.1.09.XX	Λοιπές εισηγμένες μετοχές		10.000
7.1.4.05	Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων		2.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>13.000</u>	<u>13.000</u>

20X4

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα	12.000	
4.8.9.01.XX	Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων		12.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>12.000</u>	<u>12.000</u>

8.6.2 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, έχουν ως εξής:

(α) Οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, οι οποίοι σε τρίτοβάθμιο επίπεδο αναλύονται ως εξής:

5.1.2 - Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

5.2.1 - Υποχρεώσεις από νόμισμα σε κυκλοφορία

5.2.2 - Υποχρεώσεις από μεταβιβάσιμες καταθέσεις

5.2.3 - Υποχρεώσεις από άλλες καταθέσεις

5.3.1 - Βραχυπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι

5.3.2 - Μακροπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι

5.4.1 - Βραχυπρόθεσμα δάνεια

5.4.2 - Μακροπρόθεσμα δάνεια

5.7.1 - Χρηματοοικονομικά παράγωγα

5.8.1 - Υποχρεώσεις από παροχές προς εργαζομένους

5.8.2 - Υποχρεώσεις από κοινωνικές παροχές

5.8.3 - Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις

5.8.4 - Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών

5.8.5 - Υποχρεώσεις από επιδοτήσεις

5.8.6 - Υποχρεώσεις από τόκους

5.8.7 - Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες

5.8.8 - Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών

5.9.1 - Προκαταβολές εσόδων

5.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές

5.9.3 - Υποχρεώσεις από εισπράξεις υπέρ τρίτων

5.9.9 - Λοιπές υποχρεώσεις διάφορες

(β) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

90/92/95 - Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

5.X.XX.XX.90 - Δουλευμένα ποσά

5.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

5.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές

(γ) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι:

(γ-1) τα ταμιακά διαθέσιμα Κ.Α.Λ. 4.2.1 των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όσον αφορά τους λογαριασμούς των ειδικών τραβηκτικών δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων από νόμισμα και καταθέσεις, των χρεωστικών τίτλων, των δανείων, των παραγώγων και των ληφθεισών προκαταβολών,

(γ-2) οι λογαριασμοί της ομάδος 2, 3 και 4 κατά περίπτωση, όσον αφορά τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων με Κ.Α.Λ 5.8.

(δ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των υποχρεώσεων και είναι:

7 - Λοιπές οικονομικές ροές

7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

- 7.1.5 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
 - 7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας
 - 7.2.5 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
 - 7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.3 - Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές
 - 7.3.5 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
 - 7.3.5.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα
 - 7.3.5.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από νομίσματα και καταθέσεις
 - 7.3.5.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους
 - 7.3.5.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
 - 7.3.5.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις
 - 7.3.5.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές υποχρεώσεις
- 7.8 - Λοιπές ροές
 - 7.8.5 - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Μελέτη Περίπτωσης

Δημοτική επιχείρηση για σκοπούς αγοράς πάγιου εξοπλισμού λαμβάνει την 30.6.20X0 τοκοχρεωλυτικό τραπεζικό δάνειο αξίας 20.000€. Βάσει των όρων της σχετικής σύμβασης η δημοτική επιχείρηση οφείλει να πληρώσει πέντε ισόποσες δόσεις αξίας 4.500€ στις 30/6 για τα επόμενα πέντε έτη, αρχής γενομένης από 30.6.20X1. Να καταγραφούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το δάνειο.

Απάντηση: Κατά την εκταμίευση του δανείου θα γίνει η εξής εγγραφή:

20X0

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα	20.000	
5.4.2.01.XX	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού		20.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>20.000</u>	<u>20.000</u>

Εφόσον το δάνειο είναι τοκοχρεωλυτικό, με την κάθε μία από τις πέντε ισόποσες πληρωμές που καταβάλλει ο φορέας αποπληρώνει τόκο και κεφάλαιο. Για να υπολογίσουμε τον τόκο που αντιστοιχεί στην εκάστοτε δόση θα πρέπει να γνωρίζουμε το επιτόκιο που προκύπτει από τους όρους της δανειακής σύμβασης. Εν προκειμένω το επιτόκιο⁸ το οποίο προκύπτει βάσει των καταβληθέντων ποσών ισούται με 4,06%. Μετά τον υπολογισμό του επιτοκίου θα φτιάξουμε τον αντίστοιχο τοκοχρεωλυτικό πίνακα για καθεμιά από τις δόσεις του δανείου:

Περίοδος	Κεφάλαιο	Πληρωμή - Δόση	Τόκος	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Κεφαλαίου
1	20.000,00 €	4.500 €	811,81 €	3.688,19 €	16.311,81 €
2	16.311,81 €	4.500 €	662,11 €	3.837,89 €	12.473,92 €
3	12.473,92 €	4.500 €	506,33 €	3.993,67 €	8.480,25 €
4	8.480,25 €	4.500 €	344,22 €	4.155,78 €	4.324,47 €
5	4.324,47 €	4.500 €	175,53 €	4.324,47 €	0,00 €

Στον ανωτέρω πίνακα ο τόκος υπολογίζεται ως το γινόμενο του εκάστοτε ανεξόφλητου κεφαλαίου επί το σταθερό επιτόκιο 4,06%, (π.χ. 20.000 X 4,06% = 811,81€) και ως εκ τούτου το ποσό του τόκου είναι μεγαλύτερο κατά τα πρώτα έτη του δανείου. Το χρεολύσιο είναι το ποσό που απομένει αν από την σταθερή πληρωμή 4.500€ αφαιρεθεί ο εκάστοτε τόκος.

Στις 31/12/20X1 θα πρέπει να λογιστούν για πρώτη φορά οι δουλεμένοι τόκοι του δανείου, οι οποίοι αντιστοιχούν σε διάστημα έξι μηνών (30.06.20X0 έως 31.12.20X0). από τον τοκοχρεωλυτικό πίνακα παρατηρώ ότι ο τόκος που αντιστοιχεί στην πρώτη περίοδο (έτος) είναι 811,81€. Συνεπώς ο τόκος που αντιστοιχεί για τους

⁸ Το επιτόκιο μπορεί να υπολογιστεί μέσω της συνάρτησης RATE του Excel

έξι μήνες ισούται με $811,81 \times (6/12) = 405,90\text{€}$. Επομένως η εγγραφή στις 31.12.20X0 είναι η εξής:

20X0

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων	405,90	
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους		405,90
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>405,90</u>	<u>405,90</u>

Στις 30.06.20X1 καταβάλλεται η πρώτη δόση. Η εγγραφή, βάσει της πρώτης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα, έχει ως εξής:

20X1

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.4.2.01..	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού	3.688,19	
2.6.5.01.XX	Τόκοι μακροπροθέσμων δανείων	811,81	
4.2.1.01..	Ταμιακά διαθέσιμα		4.500
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>4.500</u>	<u>4.500</u>

Την 31.12.20X1, θα διενεργηθεί η εγγραφή προσαρμογής των δουλευμένων τόκων της περιόδου, που βάσει της δεύτερης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα ανωτέρω, είναι για την περίοδο, $662,11 \times (6/12) = 331,06$. Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 5.8.6.01.90 των δουλευμένων υποχρεώσεων από τόκους μεταφέρει από την προηγούμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο 405,90 ευρώ, η εγγραφή για τη διόρθωση θα είναι $(405,90 - 331,06 = 74,84)$:

20X1

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων		74,84
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους	74,84	
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>74,84</u>	<u>74,84</u>

Στις 30.06.20X2 καταβάλλεται η δεύτερη δόση. Η εγγραφή, βάσει της δεύτερης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα, έχει ως εξής:

20X2

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.4.2.01..	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού	3.837,89	
2.6.5.01.XX	Τόκοι μακροπροθέσμων δανείων	662,11	
4.2.1.01..	Ταμιακά διαθέσιμα		4.500
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>4.500</u>	<u>4.500</u>

Την 31.12.20X2, θα διενεργηθεί η εγγραφή προσαρμογής των δουλευμένων τόκων της περιόδου, που βάσει της τρίτης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα ανωτέρω, είναι για την περίοδο, $506,33 * (6/12) = 253,16$. Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 5.8.6.01.90 των δουλευμένων υποχρεώσεων από τόκους μεταφέρει από την προηγούμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο 331,06 ευρώ, η εγγραφή για τη διόρθωση θα είναι $(331,06 - 253,16 = 77,90)$:

20X2

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων		77,90
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους	77,90	
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>77,90</u>	<u>77,90</u>

Με τον ίδιο τρόπο διενεργούνται οι σχετικές λογιστικές εγγραφές και στις επόμενες περιόδους.

8.6.3 Προβλέψεις

(α) Οι λογαριασμοί των προβλέψεων σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

6 - Προβλέψεις

6.1.1 - Προβλέψεις για παροχές κύριας σύνταξης

6.1.2 - Προβλέψεις για παροχές επικουρικών συντάξεων και συνταξιοδοτικών μερισμάτων

6.1.3 - Προβλέψεις για εφάπαξ συνταξιοδοτικές παροχές

6.2 - Προβλέψεις που αφορούν έξοδα

6.2.1 - Προβλέψεις για καταπτώσεις εγγυήσεων

6.2.2 - Προβλέψεις για αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων

6.2.3 - Προβλέψεις για πρόστιμα από Ε.Ε.

6.2.4 - Προβλέψεις για φορολογικά πρόστιμα και προσανυξήσεις

6.2.5 - Προβλέψεις για πρόστιμα και προσανυξήσεις σε ασφαλιστικές εισφορές

6.2.6 - Προβλέψεις για λοιπά πρόστιμα

6.3 - Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

(β) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των προβλέψεων είναι:

(β-1) οι πεμπτοβάθμιοι 97 των λογαριασμών των δαπανών (2.2 Κοινωνικές παροχές, 2.3.9 Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις και 2.7.4 Πρόστιμα),

(β-2) οι λογαριασμοί της ομάδος 3, στην περίπτωση που αναγνωρίζονται προβλέψεις που αφορούν το κόστος αποκατάστασης κατά την απόσυρση παγίων στοιχείων.

Η αναγνώριση των προβλέψεων στους σχετικούς λογαριασμούς, περιλαμβάνει:

(α) την αρχική καταχώριση με τα ποσά που προκύπτουν από την βέλτιστη εκτίμηση για το ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους,

(β) την μεταγενέστερη επιμέτρηση, βάσει της οποίας σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προβλέψεις αναπροσαρμόζονται ώστε τα ποσά τους να εκφράζουν την βέλτιστη εκτίμηση για τις συνθήκες που επικρατούν κατά την ημερομηνία αυτή.

Η λογιστική πολιτική που αφορά τις προβλέψεις και η αντιμετώπιση των σχετικών λογιστικών γεγονότων περιγράφεται εκτενώς στο κεφάλαιο 14 του παρόντος εκπαιδευτικού υλικού.

8.7 Κύκλωμα λοιπών οικονομικών ροών

Το βασικό χαρακτηριστικό των λοιπών οικονομικών ροών είναι ότι αποτελούν συναλλαγές οι οποίες δεν επιδρούν στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει βάσει της μεθοδολογίας του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European system of Accounts - ESA). Συνεπώς, οι εν λόγω λογαριασμοί δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση της δημοσιονομικής αναφοράς. Οι σχετικοί ορισμοί των λοιπών οικονομικών ροών δίνονται στην υποενότητα «3.3.5 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών». Οι λογαριασμοί των λοιπών οικονομικών ροών, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

7.1.3.01 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων

7.1.3.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση τιμαλφών

7.1.4.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρεωστικών τίτλων

7.1.4.04 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση δανείων

7.1.4.05 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων

7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

7.2.3.01 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία

7.2.3.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή

7.2.4.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρεωστικούς τίτλους

7.2.4.05 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων

7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

7.3.4.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

7.3.4.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από ταμιακά διαθέσιμα και καταθέσεις

7.3.4.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους

- 7.3.4.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
- 7.3.4.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις
- 7.3.4.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις
- 7.3.5.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα
- 7.3.5.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από νομίσματα και καταθέσεις
- 7.3.5.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους
- 7.3.5.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
- 7.3.5.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις
- 7.3.5.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές υποχρεώσεις
- 7.4.3.01 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 7.4.3.03 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση τιμαλφών
- 7.5.3.01 - Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων
- 7.5.3.02 - Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων
- 7.6.3.01 - Απομειώσεις παγίων στοιχείων
- 7.6.3.02 - Απομειώσεις αποθεμάτων
- 7.6.4.04 - Απομειώσεις δανείων
- 7.6.4.08 - Απομειώσεις απαιτήσεων
- 7.6.4.09 - Απομειώσεις προκαταβολών και λοιπών απαιτήσεων
- 7.7.3.01 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 7.7.3.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις αποθεμάτων
- 7.7.3.03 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις τιμαλφών
- 7.7.4.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις μετρητών και καταθέσεων
- 7.8.3.01 - Λοιπές ροές παγίων στοιχείων
- 7.8.3.02 - Λοιπές ροές αποθεμάτων

7.8.3.03 - Λοιπές ροές τιμαλφών

7.8.4.. - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.8.5.. - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Ακολουθούν πρακτικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου με τον οποίο κινούνται οι σημαντικότεροι λογαριασμοί λοιπών οικονομικών ροών, αναφορικά με τα πιο συνήθη σχετικά λογιστικά γεγονότα:

Μελέτη Περίπτωσης 1^η

Έστω πάγιο του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 3.1.2.01 «Μηχανήματα και εξοπλισμός» αξίας κτήσεως 100.000,00 ευρώ και σωρευμένων αποσβέσεων κατά την 31.12.202X ποσού 25.000,00 ευρώ. Την 31.12.202X το πάγιο πωλείται έναντι του ποσού των 70.000,00 ευρώ μετρητοίς. Το αποτέλεσμα από την πώληση είναι 70.000,00 – (100.000,00 – 25.000,00) = -5.000,00 δηλαδή ζημία. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές κατά τη διάθεση του στοιχείου θα έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά διαθέσιμα	70.000	
3.1.2.01.96	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού	25.000	
7.1.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων	5.000	
	Μηχανήματα και εξοπλισμός		100.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>100.000</u>	<u>100.000</u>

Μελέτη Περίπτωσης 2^η

Έστω εισηγμένες μετοχές του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 4.5.1.09 «Λοιπές εισηγμένες μετοχές» αξίας κτήσεως 1.000,00 ευρώ που αποκτήθηκαν την 30.06.202X. Η εύλογη αξία τους κατά την 31.12.202X ήταν 1.050,00 ευρώ. Με δεδομένο ότι η οντότητα

αποτιμά τις εν λόγω μετοχές στην εύλογη αξία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η σχετική λογιστική εγγραφή προσαρμογής είναι η εξής:

31.12.202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών	50	
7.2.4.05	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων		50
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>50</u>	<u>50</u>

Μελέτη Περίπτωσης 3^η

Έστω υποχρέωση 1.000,00 δολαρίων από αγορά παγίων του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 5.8.8.01 «Υποχρεώσεις από αγορές παγίων». Η υποχρέωση προέκυψε την 30.11.200X, και αναγνωρίσθηκε σε ευρώ με ισοτιμία 1,10 (1 ευρώ ίσον με 1,10 δολάρια) Κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (31.12.202X), η τρέχουσα ισοτιμία ήταν 1,15. Η σχετική λογιστική εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

31.12.202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.8.01.95	Συναλλαγματικές διαφορές υποχρεώσεων από αγορές παγίων και τιμαλφών ⁹	39,52	
7.3.5.08	Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις		39,52
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>39,52</u>	<u>39,52</u>

⁹ $1.000,00/1,10 - 1.000,00/1,15 = 39,52$

Μελέτη Περίπτωσης 4^η

Κοίτασμα ενεργειακού ορυκτού πλούτου αξίας 50 εκ. € ανακαλύπτεται εντός της επικράτειας της χώρας. Το εν λόγω κοίτασμα ανήκει στην Κεντρική Διοίκηση. Η εγγραφή της αρχικής αναγνώρισης λόγω οικονομικής εμφάνισης είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.5.02.99	Λοιπές ροές ορυκτών και ενεργειακών αποθεμάτων	50.000.000	
7.4.3.01	Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων		50.000.000
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>		<u>50.000.000</u>	<u>50.000.000</u>

8.8 Κύκλωμα λογαριασμών καθαρής θέσης

Ο λογαριασμός του κεφαλαίου χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση που η οντότητα έχει κεφάλαιο το οποίο κατατίθεται από τους ιδιοκτήτες της. Η πίστωση του κεφαλαίου γίνεται με χρέωση των μετρητών ή των άλλων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται, αν η καταβολή είναι σε είδος. Αν το ποσό που εισφέρεται είναι μεγαλύτερο της ονομαστικής αξίας των εκδιδόμενων τίτλων, η διαφορά αναγνωρίζεται σε λογαριασμό με τον τίτλο «Υπέρ το άρτιο».

Ο λογαριασμός των αποθεματικών εύλογης αξίας χρησιμοποιείται για την απευθείας αναγνώριση των θετικών διαφορών (κερδών) που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ενσωμάτων και των άυλων 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.

Το πλεόνασμα/έλλειμμα κάθε λογιστικής περιόδου, προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα των τελικών υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 1 «Εσοδα», 2 «Δαπάνες» και 7 «Λοιπές ροές».

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.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στη συγκεκριμένη θεματική ενότητα παρουσιάστηκαν η δομή, η συνδεσμολογία και το βασικό λογιστικό κύκλωμα του νέου σχεδίου λογαριασμών. Ιδιαίτερη βαρύτητα δόθηκε στη λειτουργία των δεσμευμένων πεμπτοβάθμιων λογαριασμών 90–99, οι οποίοι αξιοποιούνται αποκλειστικά για σκοπούς εσωτερικής λογιστικής παρακολούθησης και διαχείρισης. Παρασχέθηκαν επίσης πρακτικά παραδείγματα, παρουσίαση χαρακτηριστικών λογιστικών εγγραφών, καθώς και μελέτες περίπτωσης που αφορούν συνήθεις λογιστικές πράξεις και γεγονότα, όπως αυτά απαντώνται στην καθημερινή λειτουργία των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 9)

9.1 Εισαγωγή

9.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσας θεματικής ενότητας είναι, σε συνέχεια της παρουσίασης του Προσαρτήματος στην προηγούμενη ενότητα 8, να παραθέσει αναλυτικά το σύνολο των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων που προβλέπουν οι Λογιστικές Πολιτικές, και που οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να συμπεριλαμβάνουν στις σημειώσεις του Προσαρτήματος.

9.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να γνωρίζουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο Προσάρτημα.
- Να αντιληφθούν τη βασική δομή και διάρθρωση των επεξηγηματικών σημειώσεων (Προσάρτημα).
- Να ομαδοποιούν τις γνωστοποιήσεις ανά την εκάστοτε Λογιστική Πολιτική η οποία τις προβλέπει.

9.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στην παρούσα θεματική ενότητα πραγματοποιείται μια εισαγωγή στο ρόλο και τη λειτουργία του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και τον τρόπο με τον οποίο βοηθά τους χρήστες να αποκτήσουν χρήσιμη πληροφορία. Παρατίθεται επίσης η σημασία και ο τρόπος της ανάλυσης του προσαρτήματος από τους χρήστες, ενώ παρουσιάζονται εκτενώς και αναλυτικά οι γνωστοποιήσεις που οι οντότητες αναφοράς υποχρεούνται να συμπεριλαμβάνουν στο προσάρτημα, ομαδοποιημένες ανά την εκάστοτε Λογιστική Πολιτική που τις προβλέπει.

9.2 Εισαγωγή στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Το προσάρτημα ή σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας δημόσιας οντότητας αποτελεί ένα απαραίτητο στοιχείο της χρηματοοικονομικής αναφοράς, παρέχοντας λεπτομερείς εξηγήσεις και επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις οι οποίες συμπληρώνουν τις κύριες οικονομικές καταστάσεις. Το προσάρτημα βοηθά τους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο προετοιμάζονται και ερμηνεύονται τα χρηματοοικονομικά δεδομένα, προσφέροντας πληροφορίες σχετικά με τις λογιστικές πολιτικές, τις εκτιμήσεις και τις παραδοχές που χρησιμοποιεί η διοίκηση. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τις δημόσιες οντότητες, καθώς αυτές πρέπει να συμμορφώνονται απαρέγκλιτα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, ρυθμιστικές αρχές και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη. Δίχως αυτές τις σημειώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις από μόνες τους ενδέχεται να μην παρέχουν μια πλήρη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας εταιρείας.

Οι δημόσιες οντότητες οφείλουν να γνωστοποιούν διάφορες πληροφορίες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, όπως οι μέθοδοι αναγνώρισης εσόδων, πραγματοποίησης αποσβέσεων και αποτίμησης αποθεμάτων. Επιπλέον, οι σημειώσεις εξηγούν τυχόν προσαρμογές στα χρηματοοικονομικά δεδομένα, όπως αναδιατυπώσεις λόγω αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές ή διορθώσεις λαθών. Περιλαμβάνονται επίσης πληροφορίες για βασικούς χρηματοοικονομικούς δείκτες, όπως οι υποχρεώσεις από δανεισμό και οι στρατηγικές και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Αυτό το επίπεδο γνωστοποίησης διασφαλίζει ότι οι πάροχοι των πόρων και οι χρήστες των υπηρεσιών μπορούν να αξιολογήσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια την απόδοση μιας δημόσιας οντότητας.

Πέρα από την ανάλυση των χρηματοοικονομικών δεδομένων, οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας δημόσιας οντότητας περιλαμβάνουν επίσης γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ενδεχόμενες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις και σημαντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάσουν το μέλλον της εταιρείας. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ιδιαίτερα χρήσιμες για τον εντοπισμό πιθανών κινδύνων, όπως εκκρεμείς νομικές διαφορές, ζητήματα κανονιστικής συμμόρφωσης ή μελλοντικές συμβατικές υποχρεώσεις. Με την προσεκτική εξέταση αυτών των σημειώσεων, τα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να αποκτήσουν μια βαθύτερη κατανόηση της

χρηματοοικονομικής θέσης και της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας μιας δημόσιας οντότητας, καθιστώντας τες ένα κρίσιμο εργαλείο για τη λογοδοσία και τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων.

9.3 Ανάλυση προσαρτήματος

Μια εις βάθος ανάλυση των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων μιας δημόσιας οντότητας παρέχει πολύτιμες πληροφορίες σχετικά με τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, τις υποχρεώσεις και τη συνολική εταιρική διακυβέρνηση. Ενώ οι κύριες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν μια συνοπτική εικόνα της οικονομικής απόδοσης, οι σημειώσεις βοηθούν στην ερμηνεία των βασικών χρηματοοικονομικών μεγεθών, όπως η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η αναγνώριση εσόδων και η διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων. Οι αναλυτές εξετάζουν προσεκτικά αυτές τις γνωστοποιήσεις προκειμένου να εντοπίσουν τυχόν ασυνέπειες, επιθετικές λογιστικές πρακτικές ή κρυφούς κινδύνους που μπορεί να μην είναι άμεσα εμφανείς στις κύριες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ένας από τους πιο κρίσιμους τομείς ανάλυσης των χρηματοοικονομικών σημειώσεων είναι η αξιολόγηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Πολλές δημόσιες οντότητες γνωστοποιούν σημαντικές νομικές διαφορές, εκκρεμείς ρυθμιστικές έρευνες ή συμβατικές δεσμεύσεις που ενδέχεται να επηρεάσουν τη μελλοντική τους χρηματοοικονομική απόδοση. Επιπλέον, οι συμφωνίες δανεισμού, οι δεσμεύσεις από συμβάσεις μίσθωσης και οι όροι τραπεζικών δανείων συχνά περιγράφονται αναλυτικά στις σημειώσεις, επιτρέποντας στους επενδυτές να αξιολογήσουν τους κινδύνους ρευστότητας και φερεγγυότητας της εταιρείας. Η κατανόηση αυτών των στοιχείων επιτρέπει στα ενδιαφερόμενα μέρη να λαμβάνουν πιο τεκμηριωμένες αποφάσεις σχετικά με τη χρηματοοικονομική σταθερότητα και τον κίνδυνο μιας οντότητας.

Ένας άλλος βασικός τομέας εστίασης στην ανάλυση των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων είναι η αναγνώριση συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη και αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές. Οι συναλλαγές μεταξύ μιας δημόσιας οντότητας και των θυγατρικών της οντοτήτων ή των βασικών στελεχών της μπορούν να επηρεάσουν την οικονομική της απόδοση και πρέπει να εξετάζονται προσεκτικά για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων. Επιπλέον, οι αλλαγές στις λογιστικές

πολιτικές ή οι αναδιατυπώσεις προηγούμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να υποδηλώνουν μεταβολές στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς, επηρεάζοντας τις τάσεις των κερδών και τους χρηματοοικονομικούς δείκτες. Με την προσεκτική εξέταση αυτών των σημειώσεων, οι ρυθμιστικές αρχές και οι αναλυτές μπορούν να αποκτήσουν μια πληρέστερη εικόνα της διαφάνειας, της σταθερότητας και της μακροπρόθεσμης στρατηγικής μιας δημόσιας οντότητας.

9.4 Γνωστοποιήσεις προσαρτήματος

9.4.1 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης Εφαρμογής

Η λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής περιλαμβάνει τις βασικές γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να παρουσιάσει μια οντότητα την πρώτη φορά που εφαρμόζει το ΠΔ 54/2018. Η οντότητα, εν προκειμένω ένας ΦΓΚ, η οποία συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της σε συμφωνία με τις διατάξεις της Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης εφαρμογής πρέπει να προβεί στις Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σε: α) μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση της συμφωνίας αυτής ενώ β) κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου δήλωση μη πλήρους συμμόρφωσης με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης του ΠΔ 54/2018.

Η οντότητα αναφοράς πρέπει να συμπεριλάβει σημειώσεις, με την ακόλουθη σειρά, που αφορούν:

- Τη βάση κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, την εφαρμογή των επιμέρους προβλέψεων της Λογιστικής Πολιτικής πρώτης Εφαρμογής, καθώς και κάθε πρόσθετη πληροφόρηση, η οποία κρίνεται σημαντική για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
- Κάθε στοιχείο της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης, της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία παρέχεται στις Σημειώσεις για το στοιχείο αυτό και να αναφέρεται στις Σημειώσεις με τη σειρά που παρουσιάζεται στις καταστάσεις αυτές.
- Η οντότητα αναφοράς στην παρουσίαση των πληροφοριών για τις λογιστικές πολιτικές γνωστοποιεί τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Όταν εφαρμόζονται

περισσότερες από μία βάσεις επιμέτρησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε βάση επιμέτρησης.

- Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί:

i) τις κρίσεις, εκτός αυτών που σχετίζονται με εκτιμήσεις, στις οποίες έχει προβεί και οι οποίες έχουν σημαντική επίδραση επί των ποσών που παρουσιάζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οντότητα αναφοράς προβαίνει σε κρίσεις για να προσδιορίσει εάν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας αναφοράς και άλλων οντοτήτων υποδεικνύει ότι οι τελευταίες ελέγχονται από την οντότητα αναφοράς, ή εάν περιουσιακά στοιχεία πρέπει να ταξινομηθούν ως επενδυτικά και όχι ως ιδιοχρησιμοποιούμενα.

ii) πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, που ενέχουν ουσιαστικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς.

Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτιμήσεις για τις επιδράσεις αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων κατά την ημερομηνία αναφοράς. Αυτές οι εκτιμήσεις περιλαμβάνουν παραδοχές, όπως είναι το επιτόκιο προεξόφλησης. Αναφορικά με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, οι σημειώσεις παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με: α) τη φύση τους και β) τη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αναλόγως της φύσης της παραδοχής και της σημαντικότητάς της, προσαρμόζεται και το εύρος και το βάθος των γνωστοποιήσεων. Για παράδειγμα μπορεί να κριθεί απαραίτητο να γνωστοποιηθούν:

- Η φύση της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,
- η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,

- η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το εύρος των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς, σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
- μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, όπου η αβεβαιότητα παραμένει.

Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας κύριας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, οι εκβάσεις εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς να διαφέρουν από τις παραδοχές, και να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τη φύση και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάζεται από την παραδοχή.

Επιπλέον η Λογιστική Πολιτική πρώτης εφαρμογής προβλέπει ότι η οντότητα αναφοράς που την εφαρμόζει γνωστοποιεί:

- Την πρόοδο που έγινε σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και/ή γνωστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Λογιστικής Πολιτικής πρώτης Εφαρμογής,
- Τα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που έχουν αναγνωριστεί και επιμετρηθεί βάσει Λογιστικής Πολιτικής
- Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν επιμετρηθεί, παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά έχουν αναγνωριστεί και/ή επιμετρηθεί, και/ή παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί σε αυτή την περίοδο αναφοράς,
- Τη φύση και το ποσό κάθε προσαρμογής που αναγνωρίστηκε στην παρούσα περίοδο αναφοράς, κάθε ειδικότερη απαίτηση γνωστοποίησης που προβλέπεται στην Λογιστική Πολιτική πρώτης Εφαρμογής,
- Μια ένδειξη του πώς και πότε προτίθεται να ισχυριστεί πλήρη συμφωνία με τις απαιτήσεις του λογιστικού πλαισίου του ΠΔ 54/2018.

Στις Σημειώσεις επίσης περιλαμβάνεται μια συμφωνία των στοιχείων του υπολοίπου της καθαρής θέσης, σύμφωνα με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, με τα στοιχεία του υπολοίπου της καθαρής θέσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης. Για το σκοπό αυτό πρέπει να παρέχονται επαρκή στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες οι σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό έναρξης. Όταν απαραίτητες επεξηγήσεις περιλαμβάνονται σε άλλα έγγραφα, αυτά μπορούν να αποτελούν μέρος των Σημειώσεων.

Στην περίπτωση που η οντότητα αναφοράς εντοπίσει λάθη που έγιναν βάσει του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου κατά την προσαρμογή του υπολοίπου της καθαρής θέσης, πρέπει να διακρίνει τα ποσά που σχετίζονται με διορθώσεις αυτών των λαθών από τα ποσά που σχετίζονται με την εφαρμογή της Λογιστικής Πολιτικής πρώτης Εφαρμογής (αρχική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, επιμέτρηση υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).

Επίσης, η οντότητα αναφοράς πρέπει να παρουσιάζει, ως μέρος των γνωστοποιήσεων, μια συμφωνία των στοιχείων που έχουν αναγνωριστεί και/ή επιμετρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όταν αυτά τα στοιχεία δεν συμπεριλαμβάνονταν στις προηγούμενες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ή συμπεριλαμβάνονταν αλλά δεν είχαν επιμετρηθεί με τη παρούσα λογιστική πολιτική. Η συμφωνία αυτή πρέπει να παρουσιάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς όταν νέα στοιχεία αναγνωρίζονται και/ή επιμετρώνται βάσει της Λογιστικής Πολιτικής πρώτης Εφαρμογής. Εφόσον είναι ανέφικτη η συμφωνία αυτή τότε η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.

Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα αναφοράς χρησιμοποιεί εύλογες αξίες ως τεκμαρτό κόστος για την αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων κατά τη μεταβατική περίοδο, τότε γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ομοειδών περιουσιακών στοιχείων: α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών που λήφθηκαν υπόψη για το προσδιορισμό του τεκμαρτού κόστους, β) τη συνολική προσαρμογή των λογιστικών αξιών που είχαν αναγνωριστεί βάσει του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, και γ) τη μέθοδο με την οποία έγιναν οι εκτιμήσεις αυτές.

9.4.2 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Μισθώσεις

Σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τις μισθώσεις, υπάρχουν διαφορετικές υποχρεώσεις γνωστοποίησης για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές καθώς και για τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι γνωστοποιήσεις αναφορικά με τους τέσσερις αυτούς άξονες.

Μισθωτές - χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- (α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- (β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας τους,
- (γ) επιπρόσθετα, ο μισθωτής γνωστοποιεί το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
 - (iii) μετά από 5 έτη,
- (δ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης,
- (ε) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς, και
- (στ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - (i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

Μισθωτές – λειτουργικές μισθώσεις

Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

(α) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

- (i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
- (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και
- (iii) μετά από 5 έτη,

(β) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς,

(γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων,

(δ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- (i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
- (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και
- (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

Εκμισθωτής - χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

(α) συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς,

(β) επιπρόσθετα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,

(ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και

(iii) μετά από 5 έτη,

(γ) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο,

(δ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής,

(ε) τη συνυπολογιζόμενη απώλεια για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων,

(στ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και (ζ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.

Εκμισθωτές – λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

(α) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,

(ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και

(iii) μετά από 5 έτη,

(β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και

(γ) μία γενική περιγραφή των συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.

9.4.3 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής

Η εν λόγω λογιστική πολιτική περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που γνωστοποιήσεων έχει ο παραχωρητής στις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Η Λογιστική αυτή πολιτική αφορά κυρίως την Κεντρική Διοίκηση και λιγότερο τους λοιπούς ΦΓΚ.

Ο παραχωρητής, στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης παρουσιάζει το αναβαλλόμενο έσοδο διακριτά στις υποχρεώσεις.

Επίσης γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

- i. Μια περιληπτική περιγραφή της συμφωνίας,
- ii. Σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η Επαναδιαπραγμάτευση),
- iii. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την Περίπτωση):
 - Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
 - Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
 - Της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών,
 - Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της συμφωνίας, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν; Κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,

- Μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,
- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο φορέα εκμετάλλευσης σε περιουσιακά
- Στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και
- Αλλαγές στη συμφωνία που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε σημαντική συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που περιλαμβάνουν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. είσπραξη διοδίων, τηλεπικοινωνίες, υπηρεσίες παροχής ύδρευσης) και έχουν ταξινομηθεί στην ίδια υποκατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

9.4.4 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τα Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Βάσει της λογιστικής αυτής πολιτικής παρουσιάζονται οι γνωστοποιήσεις που αφορούν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς και τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να λειτουργήσει μια οντότητα.

Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα (αναφοράς) γνωστοποιεί εάν:

(α) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η οντότητα γνωστοποιεί τη βάση κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το λόγο για τον οποίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ή

(β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Η οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν ένα άλλο όργανο της οντότητας έχει την ισχύ να τροποποιεί τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μετά την έγκριση, η οντότητα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι σημαντικές καθώς οι χρήστες πρέπει να γνωρίζουν πότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν καθώς δεν αντανakλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

Μάλιστα, η οντότητα επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς, υπό το φως των νέων πληροφοριών που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά πριν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκριθούν.

Αν μη διορθωτικά γεγονότα είναι ουσιαστικά, η έλλειψη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εφόσον ένα μη διορθωτικό γεγονός κριθεί ότι είναι ουσιαστικό, η οντότητα γνωστοποιεί: (α) τη φύση του γεγονότος, και (β) μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

9.4.5 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Η συγκεκριμένη λογιστική πολιτική αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνουν όταν γίνεται αλλαγή σε λογιστική πολιτική, ή εφαρμόζεται για πρώτη φορά μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση ή διορθώνεται λάθος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οντότητα γνωστοποιεί, στο βαθμό που είναι εφικτό:

α) τα αίτια που καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή ή την αναδιατύπωση,

(β) τα ποσά της προσαρμογής ή της αναδιατύπωσης, για κάθε στοιχείο που επηρεάζεται, για τις περιόδους που παρουσιάζονται, και κάθε μελλοντική περίοδο που ενδέχεται να επηρεαστεί,

(γ) τους λόγους για τους οποίους ενδεχομένως δεν κατέστη εφικτή, εφόσον προβλεπόταν, η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδιατύπωση,

(δ) το κατά πόσο η εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική συνιστά σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από της χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

9.4.6 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τα Ενσώματα Πάγια

Η λογιστική πολιτική για τα ενσώματα πάγια περιλαμβάνει πλήθος πληροφοριών που θα πρέπει γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πιο συγκεκριμένα οι οντότητες πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων: α) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου αναφοράς και

γ) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας,

i) προσθήκες,

ii) διαθέσεις,

iii) ζημιές απομείωσης αναγνωρισμένες στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,

iv) ζημιές απομείωσης που αντιστρέφονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,

v) αποσβέσεις, vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε

διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετάφρασης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας και

vii) άλλες αλλαγές.

Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους ιδιοκτησίας και τα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για την εξασφάλιση υποχρεώσεων,

β) το ποσό του κόστους που αναγνωρίστηκε στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων και

δ) αν δεν παρουσιάζεται χωριστά στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, απωλέσθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων επαφίεται της κρίσης της οντότητας. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των επιλεγμένων μεθόδων απόσβεσης και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες.

Η οντότητα επίσης γνωστοποιεί:

α) την απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και

β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

Επενδυτικά ακίνητα

Αναφορικά με τα επενδυτικά ακίνητα, οι οντότητες πρέπει να γνωστοποιούν:

α) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας βασίστηκε σε ενδείξεις της αγοράς ή περισσότερο

σε άλλους παράγοντες λόγω της φύσης του ακινήτου ή έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς,

β) τον τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας,

γ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα αναφορικά με:

i) έσοδα μισθωμάτων από επενδυτικά ακίνητα,

ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δημιουργήσαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου και

iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δε δημιουργήσαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου,

δ) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης,

ε) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Επιπλέον για τα επενδυτικά ακίνητα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν μια συμφωνία της λογιστικής αξίας τους στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς, που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερα κόστη που αναγνωρίζονται

στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, β) διαθέσεις,

γ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας, δ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και

ε) άλλες μεταβολές.

Πέραν των ανωτέρω υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων, οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων ενσώματων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

9.4.7 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν Χρηματοροές

Η Λογιστική Πολιτική «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές» βασίζεται στη διάκριση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας σε αυτά που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές. Άρα η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για αυτό το διαχωρισμό.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται,

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς:

- α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,
- β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε, γ) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου,
- δ) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,
- ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,
- στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και
- ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, την προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της.

Η οντότητα επίσης γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν χρηματοροές και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες:

- α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης,
- β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

9.4.8 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές

Η Λογιστική Πολιτική «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» βασίζεται στη διάκριση των περιουσιακών στοιχείων της

οντότητας σε αυτά που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές. Άρα η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για αυτό το διαχωρισμό.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται,

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς

και δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Επίσης, η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε, γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

(i) τη φύση του και (ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,

δ) για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών:

(i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (π.χ. αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας),

(ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τότε και κατά τομέα και

(iii) αν ο τρόπος ομαδοποίησης για τη σύσταση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, μια περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου ομαδοποίησης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο προσδιορίστηκε η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στη τυχόν προηγούμενη εκτίμηση της αξίας χρήσης.

Στην περίπτωση που δεν γνωστοποιούνται αναλυτικές πληροφορίες όπως οι ανωτέρω, η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς:

α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης και

β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Αν οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) κατά την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

Επιπλέον η οντότητα γνωστοποιεί τις εξής πληροφορίες για κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας:

- α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (αξία χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης),
- δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία χρήσης:
 - (i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις χρηματοροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία,
 - (ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (οι αξίες) αυτή αντανakλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
 - (iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει χρηματοροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που έχει ήδη εγκρίνει η

διοίκηση και, όταν, για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων), χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών, μια επεξήγηση γιατί δικαιολογείται αυτή η μεγαλύτερη περίοδος,

(iv) τον συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προέκταση των προβλεπόμενων χρηματοροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και επεξήγηση για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται και

(v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις χρηματοροών.

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης τιμής στην αγορά για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία.

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (οι αξίες) αυτή αντανakλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο για την οποία η διοίκηση έχει προβλέψει τις χρηματοροές,

(iv) το συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προβολή των χρηματοροών και

(v) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε.

στ) αν μια εύλογα πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:

- (i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) θα μπορούσε να υπερβαίνει τη λογιστική αξία της,
- (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και
- (iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλές μονάδες δημιουργίας χρηματοορών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) αυτών βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

- α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων), β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- γ) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών,

δ) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

ε) αν μια λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:

(i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους,

(ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

9.4.9 Γνωστοποιήσεις Λογιστική Πολιτικής για τα Άυλα Στοιχεία

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στην επιχειρησιακή λειτουργία μιας οντότητας.

Παραδείγματα τέτοιων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

α) εμπορικά σήματα,

β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεων, γ) λογισμικό,

δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,

ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανική ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,

στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι ανωτέρω κατηγορίες διαχωρίζονται σε μικρότερες ή συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο συναφή πληροφόρηση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αναφορικά με τις σημειώσεις, μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:

α. εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή απεριόριστες και εάν είναι περιορισμένες τη διάρκειά τους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν στην περίπτωση αυτή,

β. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,

γ. τη μικτή λογιστική αξία και τις όποιες σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένες με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς,

δ. κάθε στοιχείο της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου,

ε. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας:

i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικώς, εκείνα που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και αυτά που αποκτήθηκαν κατόπιν εξαγορών,

ii. περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, σύμφωνα με τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει η οντότητα,

iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,

iv. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές (εάν υπάρχουν),

v. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές κατά περίπτωση (εάν υπάρχουν),

vi. αποσβέσεις που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς,

vii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας αναφοράς και

viii. λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς.

Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στη λογιστική εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου, β) στη μέθοδο απόσβεσης ή

γ) στην υπολειμματική αξία

Επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της ωφέλιμης ζωής του ως απεριόριστης,

β) μία περιγραφή της λογιστικής αξίας και της υπολειπόμενης περιόδου απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας,

γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών και έχουν αναγνωριστεί αρχικά στην εύλογη αξία τους:

i. την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

ii. τη λογιστική τους αξία,

δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων και

ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τέλος, η οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της δαπάνης των φάσεων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς.

Εκτός από τα προηγούμενα, οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων άυλων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στη συγκεκριμένη λογιστική πολιτική.

9.4.10 Γνωστοποιήσεις Λογιστικής Πολιτικής για τις Προβλέψεις και τις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις – Περιουσιακά Στοιχεία

Βάσει της εν λόγω λογιστικής πολιτικής παρουσιάζονται οι απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις τόσο για προβλέψεις όσο και για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Η οντότητα γνωστοποιεί αναφορικά με τις προβλέψεις χωρίς την παροχή συγκριτικών πληροφοριών: α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου αναφοράς,

β) πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υφιστάμενων προβλέψεων,

γ) ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,

δ) αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Επίσης, για κάθε κατηγορία προβλέψεων η οντότητα γνωστοποιεί:

α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών,

β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχεται επαρκής πληροφόρηση, η οντότητα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, και

γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης ανάκτησης δαπανών, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί για αυτή τη ν αναμενόμενη ανάκτηση.

Εκτός από την περίπτωση που το ενδεχόμενο κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένο, η οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό: α) μια εκτίμηση της χρηματοοικονομικής επίδρασής της, β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής και γ) την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να αθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων παρουσιάζει επαρκή ομοιότητα έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά. Έτσι, μπορεί να είναι σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε έναν τύπο δέσμευσης, αλλά δε θα ήταν σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια

κατηγορία όλα τα κόστη περιβαλλοντικής αποκατάστασης και τα ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σύνολο συνθηκών, η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Όταν μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών είναι πιθανή, η οντότητα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αναφοράς και όπου είναι εφικτό, μια εκτίμηση της χρηματοοικονομικής επίδρασης τους.

Όταν πληροφόρηση που απαιτείται δε γνωστοποιείται, για λόγους περιορισμών της πληροφόρησης, τότε πρέπει να δηλώνεται αυτό το γεγονός.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της οντότητας σε μια διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση αντικείμενο της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα δε γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά επικαλούμενη την ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση γνωστοποιεί τη γενική φύση της.

Μελέτη Περίπτωσης (Πρακτική Εφαρμογή Γνωστοποιήσεων Προσαρτήματος)

Το Δημόσιο Νοσοκομείο «Άγιος Ιωάννης», ως Φορέας Γενικής Κυβέρνησης, προχώρησε για πρώτη φορά στην κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών του Καταστάσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018 και τη Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (ΛΠΠΕ). Η παρούσα μελέτη παρουσιάζει τις σημειώσεις του προσαρτήματος, όπως απαιτούνται από τη συγκεκριμένη Λογιστική Πολιτική:

α. Δήλωση Συμμόρφωσης

Το Νοσοκομείο δηλώνει ρητά και ανεπιφύλακτα ότι οι παρούσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 54/2018.

Ωστόσο, κατά την τρέχουσα μεταβατική περίοδο, το Νοσοκομείο δηλώνει μη πλήρη συμμόρφωση με τη δεδουλευμένη λογιστική βάση, λόγω συστημικών και οργανωτικών περιορισμών.

β. Βάση Κατάρτισης & Εφαρμογή ΛΠΠΕ

Οι καταστάσεις έχουν καταρτιστεί βάσει του ιστορικού κόστους και των προβλέψεων της λογιστικής πολιτικής πρώτης εφαρμογής, με τις εξής βασικές παραμέτρους:

- i. Χρήση τεκμαρτού κόστους (αντικειμενικές αξίες) για ορισμένες κατηγορίες παγίων (επενδυτικά και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα).
- ii. Μερική υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης για έσοδα/έξοδα που δεν υποστηρίζονται επαρκώς από λογιστικά μητρώα και υποσυστήματα.
- iii. Παροχή ποιοτικών και ποσοτικών δεδομένων που καθιστούν κατανοητές τις προσαρμογές του Ισολογισμού Έναρξης.

γ. Λογιστικές Πολιτικές και Βάσεις Επιμέτρησης

Πάγια περιουσιακά στοιχεία: Επιμέτρηση με βάση τεκμαρτό κόστος (αντικειμενικές αξίες) για τα ακίνητα, και ιστορικό κόστος για τα λοιπά πάγια στοιχεία.

Απαιτήσεις/Υποχρεώσεις: Επιμέτρηση στο ανακτήσιμο ή πληρωτέο ποσό.

Έσοδα: Μερικώς δεδουλευμένη βάση.

Προβλέψεις: Έχουν σχηματισθεί με τη χρήση τεκμηριωμένων παραδοχών.

δ. Κρίσεις και Εκτιμήσεις

i) Κρίσεις με σημαντική επίδραση:

Η ταξινόμηση ορισμένων παγίων ως ιδιοχρησιμοποιούμενα και όχι επενδυτικά.

Η μη ενοποίηση δομών του νοσοκομείου οι οποίες λειτουργούν αυτόνομα και συνεπώς δεν πληρούν τα κριτήρια ελέγχου.

ii) Βασικές παραδοχές & αβεβαιότητες:

Εκτιμήσεις για τη διάρκεια ζωής παγίων.

Ανάκτηση απαιτήσεων από τρίτους (π.χ. ΕΟΠΥΥ, λοιπά ασφαλιστικά ταμεία).

Παράδειγμα γνωστοποίησης:

Η αποτίμηση του ιατρικού εξοπλισμού στηρίχθηκε σε εκτιμήσεις με βάση το αρχικό ιστορικό (συμβατικό) κόστος και εκτιμήσεις της διοίκησης αναφορικά με την ωφέλιμη ζωή του.

ε. Πρόοδος Εφαρμογής – Προσαρμογές Καθαρής Θέσης

Οι κύριες προσαρμογές προήλθαν από:

- i. Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων μη καταγεγραμμένων (π.χ. οικόπεδα).
- ii. Επιμέτρηση παγίων με βάση αντικειμενικές και ιστορικές αξίες.
- iii. Διορθώσεις λαθών προηγούμενων περιόδων (π.χ. λανθασμένη καταγραφή υποχρεώσεων).

στ. Μη Συγκρισιμότητα Στοιχείων

Τα οικονομικά μεγέθη της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας, διότι:

- i. Δεν είχαν επιμετρηθεί με βάση το νέο λογιστικό πλαίσιο.
- ii. Απουσίαζαν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω μη παρακολούθησης σε μηχανογραφικό επίπεδο.

Η οντότητα δηλώνει ότι καταβάλλεται προσπάθεια να επιτευχθεί πλήρης συγκρισιμότητα εντός των επόμενων δύο ετών.

ζ. Εύλογες (αντικειμενικές) αξίες ως τεκμαρτό κόστος ακινήτων

Το Νοσοκομείο πραγματοποίησε επιμέτρηση των ακινήτων του βάσει αντικειμενικών αξιών ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, ως εξής:

Κατηγορία Παγίων	Εύλογη Αξία	Προηγούμενη Αξία	Προσαρμογή
Γη	1.000.000	600.000	+400.000
Κτήρια	5.250.000	2.500.000	+2.750.000

η. Συμπεράσματα – Πορεία Πλήρους Συμμόρφωσης

Το Νοσοκομείο "Άγιος Ιωάννης" σημείωσε σημαντική πρόοδο στην υιοθέτηση των αρχών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (π.δ. 54/2018). Παρότι υπάρχουν ακόμη σημεία βελτίωσης — κυρίως στη μηχανογραφική παρακολούθηση — έχει τεθεί στόχος πλήρους συμμόρφωσης έως το τέλος του 2026.

Σύνοψη κεφαλαίου

Στην παρούσα θεματική ενότητα δόθηκε μια εισαγωγική επισκόπηση του ρόλου και της λειτουργίας του προσαρτήματος που συνοδεύει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και του τρόπου με τον οποίο συμβάλλει στην παροχή ουσιαστικής πληροφόρησης προς τους χρήστες. Επισημάνθηκε η σημασία της ανάλυσης του προσαρτήματος και εξετάστηκε το πώς αυτή η διαδικασία βοηθά τους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν καλύτερα τα στοιχεία των καταστάσεων. Παρουσιάστηκαν αναλυτικά οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που οφείλουν να περιλαμβάνουν οι οντότητες αναφοράς στο προσάρτημα, ταξινομημένες σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική στην οποία εντάσσονται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΜΕ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΙ IFRS

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 10)

10.1 Εισαγωγή

10.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η απόκτηση γνώσεων των στελεχών των δημόσιων υπηρεσιών αναφορικά με τα Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), τις ομοιότητες και διαφορές του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει βασιστεί κατά κύριο λόγο στα Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τα IFRS (International Financial Reporting Standards), ως προαγγέλων των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) και η εμβάθυνση σε αυτές. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards), ενώ, τέλος, αναλύεται η εφαρμογή των IPSAS στο Δημόσιο Τομέα, ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής τους, καθώς και οι προκλήσεις και ευκαιρίες που ανακύπτουν από την εφαρμογή αυτών. Στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου, στη Μελέτη Περίπτωσης, παρουσιάζεται αναλυτικό παράδειγμα αναδιατύπωσης συναλλαγής επιχορηγήσεων επενδύσεων σύμφωνα με το ΛΠΓΚ σε περιπτώσεις οντοτήτων που ακολουθούν τα κλαδικά λογιστικά σχέδια του Δημοσίου Τομέα.

10.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να γνωρίζουν τα Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards).
- Να εισαχθούν στις βασικές ομοιότητες και διαφορές του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει βασιστεί κατά κύριο λόγο στα IPSAS, με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τα IFRS (International Financial Reporting

Standards), ως προαγγέλων των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

- Να γνωρίσουν συνοπτικά τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards).
- Να εξοικειωθούν με την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) στο Δημόσιο Τομέα.
- Να γνωρίσουν τις προκλήσεις και ευκαιρίες που θα προκύψουν κατά την εφαρμογή των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) στο Δημόσιο Τομέα.
- Να αντιληφθούν μέσα από αναλυτικά παραδείγματα τις διαφορές που ανακύπτουν κατά τον χειρισμό συγκεκριμένου λογιστικού γεγονότος από οντότητες που εφαρμόζουν είτε τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια είτε τα Ε.Λ.Π. και καλούνται να αναδιατυπώσουν συγκριμένες συναλλαγές βάσει του ΛΠΓΚ.

10.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση όλων των δημοσιευμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), και εν συνεχεία γίνεται αναφορά στις κυριότερες ομοιότητες και διαφορές του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει βασιστεί κατά κύριο λόγο στα IPSAS, με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τα IFRS (International Financial Reporting Standards). Παρουσιάζονται, επίσης, ιδιαιτέρως, οι διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS, ενώ, στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards). Τέλος, γίνεται εκτενής αναφορά στις προκλήσεις και τις ευκαιρίες που προκύπτουν από την εφαρμογή των IPSAS.

10.2 Αναλυτική Παρουσίαση των Λογιστικών Προτύπων – IPSAS

Τα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) αποτελούν μια σειρά από λογιστικά πρότυπα για τους φορείς του δημοσίου τομέα.¹⁰ Τα IPSAS

¹⁰ Για το σύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), βλ. IPSASB (2024). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Federation of Accountants (IFAC). Διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://www.ipsasb.org/publications/2024-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

δύναται να εφαρμοστούν τόσο από εθνικές κυβερνήσεις, όσο και από την τοπική αυτοδιοίκηση -περιφέρειες και δήμους- και αποσκοπούν στη βελτίωση της ποιότητας της πληροφορίας που αντλείται από τις χρηματοοικονομικές αναφορές από τους φορείς του δημοσίου, μέσω της αύξησης της διαφάνειας και της λογοδοσίας των κυβερνήσεων. Η υιοθέτησή των IPSAS από τις εθνικές κυβερνήσεις αυξάνεται συνεχώς, ενώ παγκόσμιοι οργανισμοί όπως ο ESM (European Stability Mechanism), η Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank) και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (IMF) τα έχουν ήδη υιοθετήσει. Σύμφωνα με στοιχεία του Ο.Ο.Σ.Α., ο αριθμός των χωρών που έχουν ήδη υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS ή βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο ως προς την υιοθέτησή τους, είναι περίπου 80.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα έχουν βασιστεί στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS - International Financial Reporting Standards), τα πρώην Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS - International Accounting Standards), τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB). Το IASB αποτελεί έναν αυτόνομο οργανισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC - International Federation of Accountants). Αντίστοιχα, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) εκδίδει λογιστικά πρότυπα για τους δημοσίους φορείς. Μέχρι και σήμερα, το IPSASB έχει εκδώσει 50 Λογιστικά Πρότυπα (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards). Εξ αυτών, τα 49 βασίζονται στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης (accrual accounting) και ονομάζονται «accrual-basis IPSAS». Όμως, επειδή η λογιστική σε ταμειακή βάση χρησιμοποιείται ευρέως στο δημόσιο τομέα, το IPSASB έχει εκδώσει και ένα πρότυπο που βασίζεται στη λογιστική της ταμειακής βάσης, προκειμένου να αξιοποιηθεί από τις εκάστοτε δημόσιες αρχές, ως ένα βήμα πριν την ενσωμάτωση των IPSAS σε δεδουλευμένη βάση.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός υποστήριξης του λογιστικού επαγγέλματος, κυρίως στα πεδία της χρηματοοικονομικής λογιστικής και στο επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών. Αποστολή της IFAC είναι η προώθηση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών, ενώ, παράλληλα, προωθεί την εξέλιξη του λογιστικού επαγγέλματος μέσω της

συνεισφοράς της στην ανάπτυξη, υιοθέτηση και εφαρμογή υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, υποστηρίζοντας το έργο του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board).

Σκοπός του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board) είναι η ανάπτυξη υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων και άλλων δημοσιεύσεων για χρήση τους στο δημόσιο τομέα, παγκοσμίως, όσον αφορά την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού, με απώτερο σκοπό την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Αποστολή του είναι η ενίσχυση της ποιότητας και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών αναφορών του δημοσίου τομέα μέσω της παροχής καλύτερης πληροφόρησης στη χρηματοοικονομική διοίκηση των φορέων του δημοσίου. Στην επίτευξη αυτού του στόχου, το IPSASB υποστηρίζει τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα και τη σύγκλιση της λογιστικής και στατιστικής βάσης των χρηματοοικονομικών αναφορών, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο, ενώ παράλληλα προωθεί την έκδοση νέων προτύπων, αλλά και την αποδοχή αυτών όπως και άλλων δημοσιεύσεών της.

Για την εκπλήρωση του σκοπού του, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) αναπτύσσει και δημοσιεύει τα ακόλουθα:

- ✓ Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) που εφαρμόζονται για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών αναφορών γενικού σκοπού των οντοτήτων του δημοσίου.
- ✓ Τις Προτεινόμενες Πρακτικές Οδηγίες (Recommended Practice Guidelines– RPGs) που αποτελούν παροχή καθοδήγησης σχετικά με τις καλές πρακτικές τις οποίες οι φορείς του δημοσίου ενθαρρύνονται να ακολουθήσουν.
- ✓ Μελέτες με σκοπό την παροχή συμβουλών σχετικά με θέματα που άπτονται των χρηματοοικονομικών αναφορών στο δημόσιο τομέα.
- ✓ Άλλα έγγραφα και έρευνες για την παροχή πληροφοριών οι οποίες συνεισφέρουν στον κορμό της γνώσης σχετικά με ζητήματα των

χρηματοοικονομικών αναφορών του δημοσίου τομέα, τα οποία περιλαμβάνουν βιβλιογραφικές επισκοπήσεις, έρευνες μέσω ερωτηματολογίων, συνεντεύξεις, πειράματα, αναλύσεις κτλ.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) πραγματεύεται τη δική του ατζέντα και εγκρίνει τις δημοσιεύσεις του χωρίς την παρέμβαση της IFAC, σε συμφωνία με τις προγραμματισμένες διαδικασίες του. Η ανεξαρτησία του Συμβουλίου εξασφαλίζεται με διάφορους τρόπους, όπως:

- Με την πλήρη διαφάνεια ως προς τους όρους των προγραμματισμένων διαδικασιών για τη θέσπιση των προτύπων, αλλά και ως προς τη δημόσια πρόσβαση στο υλικό της ατζέντας, των συνεδριάσεων και τη δημοσίευση της βάσης των συμπερασμάτων με την ολοκλήρωση κάθε προτύπου.
- Με την εμπλοκή διαφόρων παρατηρητών κατά τη διαδικασία της θέσπισης των προτύπων, και
- Με την απαίτηση τόσο τα μέλη του Συμβουλίου (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board), όσο και οι διορισμένοι οργανισμοί αυτού, να δεσμεύονται για την ανεξαρτησία του Συμβουλίου, την ακεραιότητα και την αποστολή με στόχο το δημόσιο συμφέρον.

Η Συμβουλευτική – Γνωμοδοτική Ομάδα (CAG - Counselling Accounting Group) του IPSASB αποτελεί σημαντικό και αναπόσπαστο μέρος των συμβουλευτικών επίσημων διαδικασιών του Συμβουλίου. Οι εκπρόσωποι των μελών των οργανισμών της CAG γνωμοδοτούν επί σειράς θεμάτων, όπως:

- Η στρατηγική του IPSASB, του προγράμματος εργασίας και της ατζέντας.
- Σημαντικά θέματα – κλειδιά ή ζητήματα που ενδέχεται να εμποδίσουν ή να καθυστερήσουν την υιοθέτηση ή την αποτελεσματική εφαρμογή των IPSAS.
- Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με τις δραστηριότητες θέσπισης προτύπων του Συμβουλίου.

Η διακυβέρνηση και οι διαδικασίες θέσπισης προτύπων του Συμβουλίου επιβλέπονται από την Επιτροπή Δημοσίου Συμφέροντος (PIC - Public Interest

Committee), προκειμένου για την επιτήρηση της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών σύμφωνα με το πρόγραμμα και τη διασφάλιση πως σε αυτές καθρεφτίζεται το δημόσιο συμφέρον. Η Επιτροπή (PIC) αυτή αποτελείται από μεμονωμένα άτομα με εξειδίκευση στο δημόσιο τομέα ή τις χρηματοοικονομικές αναφορές και με επαγγελματική ενασχόληση σε οργανισμούς με αντικείμενο την προώθηση υψηλής ποιότητας και διεθνώς συγκρίσιμων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) αναπτύσσει πρότυπα (IPSAS) είτε στη λογική της δεδουλευμένης βάσης είτε στη λογική της ταμειακής βάσης. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) καθορίζουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα στις χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού, δηλαδή σε αυτές που προσανατολίζονται στην παροχή πληροφοριών που χρειάζονται οι χρήστες οι οποίοι αδυνατούν να απαιτήσουν την προετοιμασία τους, προσαρμοσμένοι στις δικές τους ιδιαίτερες πληροφοριακές ανάγκες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι σχεδιασμένα ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν από οντότητες του δημοσίου τομέα, οι οποίες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- Δεν έχουν ως κύριο σκοπό τη δημιουργία κέρδους.
- Είναι υπεύθυνες για την παροχή υπηρεσιών οι οποίες ωφελούν το δημόσιο κοινό και / ή αναδιανέμουν εισόδημα και πλούτο.
- Χρηματοδοτούν κυρίως τις δραστηριότητές τους, άμεσα ή έμμεσα, μέσω φόρων ή/και μεταβιβάσεων από άλλα επίπεδα διακυβέρνησης, κοινωνικών συνεισφορών, χρέους ή τελών.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) προωθεί και ενθαρρύνει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα και την εναρμόνιση των εθνικών απαιτήσεων με αυτά, αν και οι εθνικές κυβερνήσεις έχουν το δικαίωμα να θεσπίζουν εθνικά λογιστικά πρότυπα και οδηγίες για τις χρηματοοικονομικές αναφορές που τις αφορούν. Το Συμβούλιο (IPSASB), επίσης, βοηθά στη δημιουργία νέων προτύπων ή την αναθεώρηση των υπαρχόντων, έτσι

ώστε να επιτυγχάνεται η μεγαλύτερη δυνατή συγκρισιμότητα μεταξύ των χρηματοοικονομικών αναφορών των κρατών. Ωστόσο, το Συμβούλιο (IPSASB) δε δύναται να απαιτήσει συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Για αυτό και η επιτυχία των προσπαθειών του εξαρτάται από τη συνεργασία, την αναγνώριση και την υποστήριξη από πολλά και διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη, τα οποία δρουν εντός των ορίων δικαιοδοσίας τους.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) σε ταμειακή και δεδουλευμένη βάση

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) αναπτύσσει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) στη λογική της δεδουλευμένης βάσης, τα οποία, αφενός, συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), εφόσον, ωστόσο προσαρμοστούν στις ανάγκες του δημοσίου τομέα, όπου αυτό είναι απαραίτητο. Το Συμβούλιο (IPSASB) καταβάλλει προσπάθεια ώστε, όποτε κρίνεται εφικτό, να διατηρήσει τη λογιστική αντιμετώπιση και το πρωτότυπο κείμενο των IFRSs, εκτός από τις περιπτώσεις εκείνες, όπου υπάρχει σοβαρή διαφοροποίηση στο δημόσιο τομέα, το οποίο δικαιολογεί μια παρέκκλιση. Και, αφετέρου, αντιμετωπίζει τα θέματα του δημοσίου τομέα, τα οποία είτε δεν απαντώνται στον ιδιωτικό τομέα, και επομένως, δεν αντιμετωπίζονται από κάποιο IFRS ή δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα πρότυπα από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board).

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board), αναγνωρίζοντας την επικρατούσα κατάσταση, έχει εκδώσει επιπλέον ένα πλήρες Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα σε ταμειακή βάση (Cash Basis IPSAS) προκειμένου να αξιοποιηθεί από τις εκάστοτε δημόσιες αρχές, ως ένα βήμα πριν την ενσωμάτωση των IPSAS σε δεδουλευμένη βάση, το οποίο περιλαμβάνει ενότητες σχετικά με τις αποκαλύψεις, τόσο σε υποχρεωτική μορφή όσο και σε προαιρετική μορφή.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα σε ταμειακή βάση (Cash Basis IPSAS) ενθαρρύνει μια οντότητα να αποκαλύψει οικειοθελώς πληροφορίες σε δεδουλευμένη βάση, παρόλο που ο πυρήνας των χρηματοοικονομικών τους

καταστάσεων προετοιμάζεται στη λογική της ταμειακής βάσης. Μια οντότητα η οποία βρίσκεται στη διαδικασία μετάβασης από την ταμειακή στη δεδουλευμένη βάση, ενδέχεται να συμπεριλάβει συγκεκριμένες πληροφορίες σε δεδουλευμένη βάση. Το εάν αυτές οι αποκαλύψεις θα συμπεριληφθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή σε ξεχωριστή συμπληρωματική ενότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών, εξαρτάται, κάθε φορά, από τα χαρακτηριστικά των πληροφοριών αυτών και από την νομοθεσία ή τον κανονισμό που διέπει τις χρηματοοικονομικές αναφορές κάθε κράτους.

Επιπρόσθετα, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) έχει προβλέψει τη χρήση μεταβατικών διατάξεων σε συγκεκριμένα πρότυπα, προκειμένου να διευκολύνει τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Όπου υφίστανται μεταβατικές διατάξεις, επιτρέπεται σε μια οντότητα η παροχή επιπλέον χρόνου προκειμένου να συμμορφωθεί πλήρως με τις απαιτήσεις ενός συγκεκριμένου προτύπου το οποίο είναι βασισμένο στη λογική της δεδουλευμένης βάσης ή της παρέχεται μια ενίσχυση σε συγκεκριμένες απαιτήσεις, όταν θα πρέπει να τις εφαρμόσει για πρώτη φορά.

Μια οντότητα, δύναται, οποιαδήποτε στιγμή να επιλέξει την υιοθέτηση της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board). Όταν πραγματοποιηθεί αυτή η μετάβαση, οι μεταβατικές διατάξεις ορίζουν τη χρονική διάρκεια αυτής. Κατά τη λήξη της μεταβατικής διάταξης, η οντότητα θα συμπλέει καθολικά με όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) στη βάση της λογιστικής των δεδουλευμένων.

Στη συνέχεια παρατίθεται πίνακας αντιστοίχισης των ΔΛΠΔΤ/IPSAS με τα αντίστοιχα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ:

Πίνακας 10.1: Αντιστοίχιση των ΔΛΠΔΤ/IPSAS με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ

IPSAS/ΔΛΠΔΤ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΔΛΠ / ΔΠΧΑ	ΔΛΠ / ΔΠΧΑ
IPSAS 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	ΔΛΠ 7
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών	ΔΛΠ 8
IPSAS 4	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
IPSAS 5	Κόστη Δανεισμού	ΔΛΠ 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28
IPSAS 8	Δικαιώματα Κοινοπραξίας	ΔΛΠ 31
IPSAS 9	Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές	ΔΛΠ 18
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	ΔΛΠ 29
IPSAS 11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	ΔΛΠ 11
IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 14	Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	ΔΛΠ 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 32 & 39
IPSAS 16	Επενδύσεις σε Ακίνητα	ΔΛΠ 40
IPSAS 17	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 18	Αναφορά ανά Τμήμα	ΔΛΠ 14
IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	ΔΛΠ 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	ΔΛΠ 24
IPSAS 21	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές	ΔΛΠ 36
IPSAS 22	Αποκάλυψη Πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης	-
IPSAS 23	Έσοδα από Μη-Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι	-

	και Μεταφορές)	
IPSAS 24	Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	-
IPSAS 25	Παροχές σε Εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 26	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Ταμειακές Ροές	ΔΛΠ 36
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση	ΔΠΧΑ 9
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΑ 7
IPSAS 31	Άυλα Στοιχεία	ΔΛΠ 38
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής	-
IPSAS 33	Πρώτη Χρονικά Υιοθέτηση των IPSAS στη βάση του Δεδουλευμένου	-
IPSAS 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΠΧΑ 10
IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρείες και Κοινοπραξίες	ΔΠΧΑ 11
IPSAS 37	Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο	ΔΠΧΑ 11
IPSAS 38	Αποκάλυψη Συμφερόντων σε Άλλες Οντότητες	ΔΠΧΑ 12
IPSAS 39	Παροχές σε Εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 40	Συνενώσεις Οντοτήτων Δημοσίου	ΔΠΧΑ 3
IPSAS 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	ΔΠΧΑ 9
IPSAS 42	Κοινωνικές Παροχές	-
IPSAS 43	Μισθώσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 44	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες	ΔΠΧΑ 5
IPSAS 45	Ενσώματες Ακτινοποιήσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 46	Επimέτρηση	ΔΠΧΑ 13
IPSAS 47	Έσοδα	ΔΠΧΑ 15

IPSAS 48	Μεταβιβαστικά Έξοδα	ΔΠΧΑ 15
IPSAS 49	Προγράμματα Συνταξιοδοτικών Παροχών	-
Cash Basis IPSAS	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα βασισμένο στην ταμειακή βάση	-

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 1 (IPSAS 1) – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Ο αντικειμενικός σκοπός του ΔΛΠΔΤ 1 είναι η περιγραφή του τρόπου με τον οποίον θα πρέπει να παρουσιαστούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού της οντότητας, προκειμένου να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα τόσο με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας οντότητας σε προηγούμενες αναφερόμενες περιόδους, όσο και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού οι οποίες προετοιμάζονται και παρουσιάζονται στη λογική της δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board).

Η λογική της δεδουλευμένης βάσης (accrual basis) είναι ότι οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα θα πρέπει να αναγνωρίζονται τη στιγμή που συμβαίνουν και όχι όταν εισπραχθούν ή, αντίστοιχα, πληρωθούν μέσω μετρητών, καταθέσεων ή άλλων ταμειακών ισοδύναμων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού αποτελούν μια οργανωμένη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών μιας οντότητας του δημοσίου τομέα και ο σκοπός τους είναι να παρέχουν την αναγκαία πληροφόρηση, η οποία είναι χρήσιμη σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών προκειμένου να είναι σε θέση να λάβουν αποφάσεις και να τις αξιολογήσουν, όσον αφορά την κατανομή των πόρων και επιδιώκουν να καλύψουν την ανάγκη των χρηστών, οι οποίοι δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν αναφορές οι οποίες είναι σχεδιασμένες για τις δικές τους ιδιαίτερες ανάγκες.

Στόχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού στο δημόσιο τομέα είναι η παροχή πληροφόρησης η οποία είναι χρήσιμη για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων και η απόδειξη της λογοδοσίας της οντότητας του δημοσίου, όσον αφορά

τους πόρους που της εμπιστεύθηκαν και αυτό επιτυγχάνεται μέσω της παροχής πληροφόρησης σχετικά με : α) με τους πόρους, την κατανομή και τις χρήσεις αυτών, β) το πώς η οντότητα του δημοσίου τομέα χρηματοδότησε τις δραστηριότητές της, γ) την αξιολόγηση της ικανότητάς της να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της και να αποπληρώνει τις υποχρεώσεις και τις λοιπές της δεσμεύσεις, δ) τη χρηματοοικονομική κατάσταση της οντότητας του δημοσίου τομέα και τις αλλαγές που αυτή έχει υποστεί, ε) την αξιολόγηση της απόδοσης της οντότητας του δημοσίου, σε όρους κόστους συναλλαγών, της αποδοτικότητας και των επιτευγμάτων. Ένα πλήρες σετ από χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνίσταται από:

1. Την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
2. Την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.)
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Τις επεξηγηματικές σημειώσεις (Προσάρτημα), οι οποίες αποτελούν μία περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών σημειώσεων
6. Μια σύγκριση του προϋπολογισμού ως μια διακριτή επιπλέον χρηματοοικονομική κατάσταση ή ως μια επιπλέον στήλη στις ήδη υπάρχουσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν η οντότητα του δημοσίου τομέα δημοσιεύει τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό στο ευρύ κοινό,
7. Συγκριτική πληροφόρηση αναφορικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως αυτή προσδιορίζεται στις παραγράφους 53 και 53Α του IPSAS 1

Οι ως άνω υπ' αριθ. 6 και 7 χρηματοοικονομικές καταστάσεις αντικαθίστανται ως εξής για το σύνολο των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης που υποχρεούνται στην εφαρμογή του π.δ. 54/2018: Κατάσταση Προϋπολογισμού-Απολογισμού και Σύγκρισης του Απολογισμού με τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και Κατάσταση Δημοσιονομικής Αναφοράς.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται συνοπτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) και τα αντικείμενα που το καθένα πραγματεύεται, όπως αυτά προκύπτουν από την

ιστοσελίδα της IFAC (International Federation of Accountants, <https://www.ifac.org/>), κατόπιν των τροποποιήσεων και καταργήσεων που κατά καιρούς υφίστανται.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 2 (IPSAS 2) – Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ) αναγνωρίζει τις πηγές των ταμειακών εισροών, τα αντικείμενα στα οποία δαπανήθηκαν ταμειακά διαθέσιμα κατά τη διάρκεια της αναφερόμενης περιόδου και το ταμειακό υπόλοιπο της περιόδου αυτής. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οντότητας του δημοσίου τομέα είναι χρήσιμες προκειμένου να παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με τη λογοδοσία και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Η πληροφόρηση σχετικά με τις ταμειακές ροές επιτρέπει στους χρήστες να επαληθεύσουν τον τρόπο με τον οποίο μια οντότητα του δημοσίου τομέα απέκτησε τα απαιτούμενα μετρητά ή άλλα ταμειακά ισοδύναμα, προκειμένου να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές της, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο τα χρησιμοποίησε. Προκειμένου να λάβουν αποφάσεις και να κάνουν την αξιολόγηση σχετικά με την κατανομή των πόρων και τη βιωσιμότητα των δραστηριοτήτων της οντότητας του δημοσίου τομέα, οι χρήστες απαιτούν να γνωρίζουν το χρονοδιάγραμμα και το επίπεδο βεβαιότητας των ταμειακών ροών.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η απαίτηση της παροχής πληροφόρησης που είναι σχετική με τις ιστορικές μεταβολές των μετρητών και των ταμειακών ισοδυνάμων μιας οντότητας του δημοσίου, μέσω μιας Κατάστασης Ταμειακών Ροών η οποία ταξινομεί τις ταμειακές ροές μιας αναφερόμενης περιόδου σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 3 (IPSAS 3) – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Αντικειμενικός σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η περιγραφή των κριτηρίων για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, σε συνδυασμό με (α) τη

λογιστική μεταχείριση και αποκάλυψη των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, (β) τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και (γ) τη διόρθωση λαθών. Αποσκοπεί στην ενίσχυση της σχετικότητας και της πιστής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του δημοσίου τομέα, καθώς και τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων αυτών τόσο σε βάθος χρόνου, όσο και συγκριτικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των λοιπών αντίστοιχων οντοτήτων του δημοσίου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) καθορίζουν λογιστικές πολιτικές στις οποίες το Συμβούλιο (IPSASB) έχει καταλήξει πώς οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται περισσότερο σχετικές και παρουσιάζουν πιο πιστή απεικόνιση των συναλλαγών και των διαφορών λοιπών γεγονότων.

Όταν μια οντότητα του δημοσίου τομέα εφαρμόζει μία νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, την εφαρμόζει και σε όλες τις πληροφορίες των προηγούμενων περιόδων, ώστε η πληροφόρηση να είναι συγκρίσιμη. Η αναδρομική εφαρμογή μιας καινούριας λογιστικής πολιτικής σε προηγούμενες περιόδους δεν είναι εφαρμόσιμη, εκτός και αν εφαρμόζεται για να καθορίσει τη σωρευτική επίδραση των ποσοτήτων στην χρηματοοικονομική θέση τόσο της έναρξης, όσο και της λήξης της αναφερόμενης περιόδου. Όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή μιας καινούριας λογιστικής πολιτικής αναδρομικά για μια οντότητα του δημοσίου τομέα, επειδή είναι αδύνατος ο καθορισμός της σωρευτικής της επίδρασης σε όλες τις προηγούμενες περιόδους, εφαρμόζεται η νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά από την έναρξη της νωρίτερης περιόδου κατά την οποία είναι εφαρμόσιμη (International Federation of Accountants, 2021).

Η ύπαρξη στοιχείων αβεβαιότητας που είναι ενδογενής στις παραδοτέες υπηρεσίες και άλλες δραστηριότητες και οδηγεί σε αδυναμία επιμέτρησης με ακρίβεια, αναγκάζει την οντότητα του δημοσίου τομέα στην πραγματοποίηση κάποιων εκτιμήσεων κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν κρίσεις βασισμένες στις πιο πρόσφατες διαθέσιμες και αξιόπιστες πληροφορίες. Για παράδειγμα, εκτιμήσεις ενδέχεται να απαιτούνται για τα φορολογικά έσοδα, τα χρέη λόγω μη αποπληρωμής φόρων, την εύλογη αξία ορισμένων απαιτήσεων και υποχρεώσεων και πολλά άλλα.

Τέλος, τα λάθη ενδέχεται να εμφανιστούν κατά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και την αποκάλυψη των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) αν περιέχουν είτε ουσιώδη λάθη είτε ασήμαντα λάθη, τα οποία πραγματοποιήθηκαν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί μια συγκεκριμένη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών. Τα ενδεχόμενα λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται την περίοδο αυτή, διορθώνονται πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για διανομή. Αντίθετα, τα ουσιώδη λάθη που ανακαλύπτονται μετά το πέρας της αναφερόμενης περιόδου, διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση η οποία παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της αμέσως επόμενης περιόδου.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 4 (IPSAS 4) – Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος

Μια οντότητα του δημοσίου τομέα ενδέχεται να ασκεί διεθνείς δραστηριότητες με δύο τρόπους: μπορεί είτε να έχει συναλλαγές σε ξένο νόμισμα είτε να έχει διεθνείς συναλλαγές. Επιπρόσθετα, ενδέχεται να παρουσιάζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του τρόπου με τον οποίο οι οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να συμπεριλάβουν τις διεθνείς τους δραστηριότητες και τις συναλλαγές τους σε ξένο νόμισμα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο νόμισμα παρουσίασης.

Κατά την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα του δημοσίου (είτε αποτελεί την ελέγχουσα είτε την ελεγχόμενη οντότητα με διεθνείς δραστηριότητες) καθορίζει το λειτουργικό της νόμισμα, μετατρέπει τα στοιχεία που βρίσκονται σε διεθνές νόμισμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει τις επιπτώσεις της μετατροπής αυτής. Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταγράφεται κατά την αρχική αναγνώριση στο λειτουργικό νόμισμα, με εφαρμογή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του λειτουργικού

νομίματος και του ξένου νομίματος, κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Μια οντότητα του δημοσίου τομέα έχει τη δυνατότητα να παρουσιάζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα επιθυμεί. Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα σύμφωνα με το οποίο λειτουργεί η οντότητα, πρέπει να μετατρέψει τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τη χρηματοοικονομική της θέση στο νόμισμα παρουσίασης.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 5 (IPSAS 5) – Κόστη Δανεισμού

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη λογιστική μεταχείριση για τα κόστη δανεισμού. Ενώ γενικά απαιτεί την καταχώρησή τους άμεσα στα έξοδα της οντότητας. Παρόλα αυτά, επιτρέπει σαν μια εναλλακτική μεταχείρισης, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, το οποίο σχετίζεται άμεσα με κόστη απόκτησης, κατασκευής ή παραγωγής των εξεταζόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Το IPSAS 5 για τις οντότητες του δημοσίου τομέα εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία όπως κτίρια, νοσοκομεία, δρόμους, γέφυρες και εγκαταστάσεις παραγωγής ενέργειας, όπως και για αποθέματα που απαιτούν μια σημαντική περίοδο μέχρι να έρθουν στην κατάσταση των ετοιμών προς πώληση.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 6 (IPSAS 6) – Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από τα IPSAS 34 και 35 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα. Συνεπώς, έχει καταργηθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 7 (IPSAS 7) – Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 36 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα. Συνεπώς, έχει καταργηθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 8 (IPSAS 8) – Δικαιώματα Κοινοπραξίας

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 37 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου το 2017 και έπειτα. Συνεπώς, έχει καταργηθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 9) – Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές

Το έσοδο ορίζεται ως «αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, υπό τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τις αυξήσεις που σχετίζονται με τις εισφορές των μετόχων». Ο ανωτέρω ορισμός συμπεριλαμβάνει τόσο τα λειτουργικά έσοδα, όσο και τα κέρδη της οντότητας του δημοσίου τομέα.

Σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των εσόδων και των κερδών, τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα ανταλλαγών. Το κύριο ζητούμενο στη λογιστική των εσόδων είναι ο καθορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Πιο συγκεκριμένα, ένα έσοδο αναγνωρίζεται όταν (α) αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και (β) τα οφέλη αυτά μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Οι οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να αντλούν έσοδα τόσο από συναλλαγές μέσω ανταλλαγών, όσο και από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Μια συναλλαγή ανταλλαγών (exchange transaction) είναι αυτή κατά την οποία η οντότητα λαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες ή διαγράφει υποχρεώσεις και παρέχει άμεσα περίπου την ίδια αξία στο άλλο μέλος της συναλλαγής (αντισυμβαλλόμενο). Παραδείγματος χάριν, τέτοιες συναλλαγές αποτελούν οι πωλήσεις αγαθών και

υπηρεσιών ή η ενοικίαση κτιριακών εγκαταστάσεων, οικοπέδων και εξοπλισμού σε τιμές αγοράς. Παράδειγμα εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές για μια οντότητα του δημοσίου τομέα αποτελούν η είσπραξη άμεσων ή έμμεσων φόρων, τα πρόστιμα και οι δασμοί.

Τα έσοδα και τα κέρδη επιμετρώνται στην εύλογη αξία του αντιτίμου ή του ανταλλάγματος που λαμβάνεται, όπως αυτά συμφωνούνται μεταξύ της οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου ή της υπηρεσίας, μείον τις όποιες εκπτώσεις επιτρέπονται από την οντότητα του δημοσίου τομέα.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 10 (IPSAS 10) – Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Ο αντικειμενικός σκοπός του εν λόγω Προτύπου είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης στις ενοποιημένες και ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας του δημοσίου τομέα, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα αποτελεί το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η αναφορά των λειτουργικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, χωρίς επαναδιατύπωση δεν είναι χρήσιμη, καθώς το χρήμα χάνει αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών με τις συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα προηγούμενων περιόδων ή ακόμα και μέσα στην ίδια περίοδο αναφοράς, είναι παραπλανητική.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας του δημοσίου τομέα της οποίας το λειτουργικό νόμισμα αποτελεί νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, πρέπει να δηλώνεται σε όρους τρέχουσας μονάδας μέτρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα στην καθαρή νομισματική θέση πρέπει να αποκαλύπτεται ξεχωριστά, στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 11 (IPSAS 11) – Συμβάσεις κατασκευής έργων

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των στοιχείων κόστους και των κερδών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Πιο συγκεκριμένα, το Πρότυπο:

- Αναγνωρίζει τις συμφωνίες που πρέπει να ταξινομηθούν ως συμβάσεις κατασκευής έργων
- Παρέχει κατευθυντήριες γραμμές ως προς τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής έργων οι οποίοι προκύπτουν στις οντότητες του δημοσίου τομέα και
- Προσδιορίζει τη βάση της αναγνώρισης και αποκάλυψης των εξόδων και των κερδών (αν υπάρχουν) από τις συμβάσεις κατασκευής έργων.

Εξαιτίας της φύσης των δραστηριοτήτων σε μια σύμβαση κατασκευής έργου, η ημερομηνία έναρξης του συμβολαίου και η ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτού αναφέρονται συνήθως σε δύο διαφορετικές περιόδους αναφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις, οι συμβάσεις κατασκευής έργων που αφορούν το δημόσιο τομέα δεν περιέχουν κανένα κέρδος, παρά το γεγονός ότι η χρηματοδότηση που παρέχεται προκειμένου να υποστηριχθεί η δραστηριότητα κατασκευής, δίδεται μέσω ιδιοποίησης των κυβερνητικών κερδών ή μέσω χρηματοδότησης (funds). Σε αυτές τις περιπτώσεις, το κύριο ζητούμενο στη λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργου είναι: (α) η κατανομή των στοιχείων κατασκευαστικού κόστους στην αναφερόμενη περίοδο κατά την οποία οι εργασίες κατασκευής έλαβαν χώρα, και, (β) η αναγνώριση των σχετικών εξόδων.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 12 (IPSAS 12) – Αποθέματα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής αντιμετώπισης των αποθεμάτων. Ένα κυρίαρχο ζήτημα στη λογιστική των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που θα αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετικά με αυτό έσοδα πώλησης. Το παρόν Πρότυπο παρέχει κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τον καθορισμό του κόστους και της μετέπειτα αναγνώρισης του εξόδου, συμπεριλαμβάνοντας πιθανές ζημίες

λόγω επιμέτρησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επιπλέον, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις μεθόδους κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται προκειμένου να κατανεμηθούν τα διάφορα κόστη στα αποθέματα.

Στα αποθέματα περιλαμβάνονται αγαθά τα οποία αγοράζονται και κρατούνται για πώληση (εμπορεύματα), έτοιμα προϊόντα προς πώληση έπειτα από την παραγωγή αυτών, υλικά που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των προϊόντων, ημικατεργασμένα προϊόντα, ανταλλακτικά, είδη συσκευασίας και πολλά άλλα περιουσιακά στοιχεία. Η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό το οποίο αναμένει να λάβει μια οντότητα του δημοσίου τομέα από την πώληση των αποθεμάτων της, κατά τις συνήθεις δραστηριότητές της. Τα αποθέματα πρέπει να επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 13 (IPSAS 13) – Μισθώσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και αποκαλύψεων που εφαρμόζονται στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά των εκμισθωτών όσο και από αυτή των μισθωτών. Μια μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική αν μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που σχετίζονται με την ιδιοκτησία, ενώ σε αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 14 (IPSAS 14) - Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Ο αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή του: (α) πότε μια οντότητα του δημοσίου οφείλει να προσαρμόσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αναφοράς, και, (β) τις αποκαλύψεις στις οποίες οφείλει μια οντότητα του δημοσίου να προβεί, σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί προς έκδοση και τις αποκαλύψεις που είναι σχετικές μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να μην προετοιμάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στη βάση της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern basis), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς υποδεικνύουν πώς η υπόθεση της συνέχισης αυτής δεν είναι η ενδεδειγμένη.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 15 (IPSAS 15) - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από τα IPSAS 28, IPSAS 29 και IPSAS 30 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου το 2013 και έπειτα, και, συνεπώς, έχει καταργηθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 16 (IPSAS 16) - Επενδύσεις σε Ακίνητα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των επενδύσεων σε ακίνητα και οι σχετικές απαιτήσεις αποκαλύψεων. Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις στις οποίες οι οντότητες του δημοσίου τομέα ενδέχεται να διατηρούν ιδιοκτησία, προκειμένου είτε να εισπράττουν ενοίκια, είτε για λόγους κεφαλαιακής ανατίμησης. Για παράδειγμα, μια οντότητα του δημοσίου τομέα μπορεί να έχει ιδρυθεί προκειμένου να διαχειριστεί το χαρτοφυλάκιο των κυβερνητικών περιουσιακών στοιχείων σε εμπορική βάση. Άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα, όπως ένα δημόσιο πανεπιστήμιο, μπορούν να έχουν ακίνητα στην ιδιοκτησία τους και να εισπράττουν ενοίκια, προκειμένου να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητές τους.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού (αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης) και επιμετρούνται αρχικά στο κόστος, εκτός κι αν προκύπτουν από μια μη ανταλλάξιμη συναλλαγή, όπου και επιμετρούνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναγνώρισης. Μεταγενέστερα, η οντότητα του δημοσίου τομέα είναι σε θέση να επιλέξει ανάμεσα σε επιμέτρηση στο κόστος ή στο μοντέλο της εύλογης αξίας.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 17 (IPSAS 17) - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη κατοχή (και όχι την πώληση), προκειμένου οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις αυτές και τις αλλαγές που υφίστανται στα στοιχεία αυτά. Τα κυριότερα ζητήματα σχετικά με τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις είναι:

- Η αναγνώριση
- Η επιμέτρηση
- Οι τυχόν ζημίες απομείωσης

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τα ακίνητα, τις εγκαταστάσεις και τον λοιπό εξοπλισμό των οντοτήτων του δημοσίου τομέα, όπως και για τα οπλικά συστήματα, τα περιουσιακά στοιχεία υποδομής (π.χ. δρόμοι) και τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών μετά την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση. Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού (αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης) και επιμετρούνται αρχικά στο κόστος, εκτός κι αν προκύπτουν από μια μη ανταλλάξιμη συναλλαγή, όπου και επιμετρούνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναγνώρισης. Μεταγενέστερα, η οντότητα του δημοσίου τομέα επιμετρά τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις στο κόστος, μείον τυχόν ζημίες απομείωσης.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 18 (IPSAS 18) - Αναφορά ανά Τμήμα

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση θεμελιωδών αρχών για τη χρηματοοικονομική αναφορά των τμημάτων. Η αποκάλυψη αυτών των πληροφοριών, αφενός, βοηθά τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα τις επιδόσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα στο

παρελθόν και να αναγνωρίσουν τον καταμερισμό πόρων που απαιτήθηκε, ώστε να υποστηριχθούν οι κύριες δραστηριότητες των οντοτήτων αυτών και, αφετέρου, ενισχύει τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως και βοηθά τις οντότητες του δημοσίου να ανταποκριθούν καλύτερα στις υποχρεώσεις λογοδοσίας που υφίστανται.

Ένα τμήμα ή τομέας (segment) είναι μια ευδιάκριτη δραστηριότητα ή ομάδα δραστηριοτήτων μιας οντότητας, για την οποία είναι αναγκαία η ξεχωριστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση για σκοπούς: (α) αξιολόγησης των επιδόσεων του παρελθόντος, ως προς την επιτυχία των αντικειμενικών στόχων και (β) λήψης αποφάσεων σχετικά με το μελλοντικό καταμερισμό των πόρων.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 19 (IPSAS 19) - Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι: (α) ο καθορισμός των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων απαιτήσεων και (β) η αναγνώριση των περιπτώσεων στις οποίες οι προβλέψεις θα έπρεπε να αναγνωριστούν, ο τρόπος επιμέτρησής τους και οι αποκαλύψεις που πρέπει να λάβουν χώρα σχετικά με αυτές. Ακόμα, το IPSAS 19 απαιτεί την αποκάλυψη συγκεκριμένων πληροφοριών σχετικά με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις στις Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να επιτρέψει στους χρήστες να κατανοήσουν τη φύση, το χρόνο και το ποσό αυτών.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 20 (IPSAS 20) – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση για αποκαλύψεις σχετικά με την ύπαρξη σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, όπου υπάρχει έλεγχος, καθώς και η αποκάλυψη των πληροφοριών που σχετίζονται με τις συναλλαγές μεταξύ της οντότητας του δημοσίου τομέα και των συνδεδεμένων με αυτήν μερών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Η πληροφόρηση αυτή απαιτείται για σκοπούς λογοδοσίας, καθώς και για τη διευκόλυνση της κατανόησης της

χρηματοοικονομικής θέσης και της απόδοσης της αναφερόμενης οντότητας. Τα θεμελιώδη ζητήματα κατά την αποκάλυψη των πληροφοριών των συνδεδεμένων μερών είναι: (α) η αναγνώριση των ομάδων που ελέγχουν ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφερόμενη οντότητα και (β) ο καθορισμός των πληροφοριών που θα πρέπει να αποκαλυφθούν σχετικά με τις συναλλαγές με τα μέρη αυτά.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 21 (IPSAS 21) –Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Χωρίς Ταμειακές Ροές

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των διαδικασιών που εφαρμόζει μια οντότητα του δημοσίου τομέα, προκειμένου να καθορίσει αν κάποιο περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει πώς οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επιπλέον, το Πρότυπο καθορίζει πότε μια οντότητα του δημοσίου μπορεί να προβεί σε αντιστροφή της ζημίας απομείωσης και περιγράφει τις σχετικές αποκαλύψεις που απαιτούνται.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 22 (IPSAS 22) – Αποκάλυψη Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών σχετικά με τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των απαιτήσεων για αποκαλύψεις που αφορούν τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικές με τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης (General Government Sector – GGS) στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η αποκάλυψη των απαιτούμενων πληροφοριών που σχετίζονται με τη Γενική Κυβέρνηση ενισχύουν τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και παρέχουν μια καλύτερη κατανόηση για τις σχέσεις ανάμεσα στις εμπορικές και μη εμπορικές δραστηριότητες της κυβέρνησης και μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των στατιστικών βάσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 23 (IPSAS 23) – Έσοδα από Μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των απαιτήσεων της χρηματοοικονομικής αναφοράς σχετικά με τα έσοδα που αποκτά μια οντότητα του δημοσίου από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, όπως οι φόροι και οι μεταφορές. Το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζει τα ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και επιμέτρηση των εσόδων από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης και της αναγνώρισης των συνεισφορών των ιδιοκτητών.

Οι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εισοδήματος για πολλές κυβερνήσεις και άλλους φορείς του δημοσίου τομέα και ορίζονται ως οι οικονομικές παροχές οι οποίες καταβάλλονται υποχρεωτικά στις οντότητες του δημοσίου, σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς, προκειμένου αυτές να αποκτήσουν έσοδα, εκτός των προστίμων και λοιπών ποινών. Οι μεταφορές περιλαμβάνουν παραχωρήσεις, αποποίηση χρεών, πρόστιμα, κληροδοτήματα και δωρεές σε χρήμα, είδος ή υπό τη μορφή υπηρεσιών. Όλα τα στοιχεία αυτά έχουν το κοινό χαρακτηριστικό πώς μεταφέρουν πόρους από μία οντότητα σε μια άλλη οντότητα του δημοσίου χωρίς να παρέχεται κάποια ισάξια ανταπόδοση για αυτά.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 24 (IPSAS 24) - Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού με τα πραγματικά ποσά που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού να συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα των οποίων απαιτείται η δημοσιοποίηση των εγκεκριμένων προϋπολογισμών για λόγους λογοδοσίας. Επιπλέον, το Πρότυπο αυτό απαιτεί την αποκάλυψη μιας επεξήγησης σχετικά με τους λόγους των σημαντικών διαφορών ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τα πραγματοποιηθέντα ποσά (International Federation of Accountants, 2021).

Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Προτύπου αυτού επιβεβαιώνουν πως οι οντότητες του δημοσίου ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους για λογοδοσία και ενισχύουν τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων μέσω: (α) της συμμόρφωσής τους με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό, για τον οποίο είναι δημόσια υπεύθυνες και (β) της ανάδειξης του γεγονότος πως, όταν οι προϋπολογισμοί και οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις προετοιμάζονται στην ίδια βάση, η χρηματοοικονομική απόδοση επιτυγχάνει τους στόχους του προϋπολογισμού.

Οι εγκεκριμένοι προϋπολογισμοί, όπως αυτοί καθορίζονται από το παρόν Πρότυπο, αντανakλούν τα αναμενόμενα έσοδα και εισπράξεις κατά τη διάρκεια ενός ή περισσότερων ετών, βασισμένα στα τρέχουσα σχέδια και τις αναμενόμενες οικονομικές συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός, όπως και τα έξοδα τα οποία εγκρίθηκαν από το νομοθετικό σώμα.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 25 (IPSAS 25) – Παροχές σε Εργαζομένους

Το παρόν Πρότυπο έχει αντικατασταθεί από το IPSAS 39 για τις περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου το 2018 και έπειτα, και, συνεπώς, έχει καταργηθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 26 (IPSAS 26) – Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Ταμειακές Ροές

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα του δημοσίου τομέα, προκειμένου να καθορίσει το εάν κάποιο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμειακές ροές είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει πώς οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο καθορίζει το πότε μια οντότητα πρέπει να αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και περιγράφει τις σχετικές αποκαλύψεις.

Τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές (cash-generating assets) είναι στοιχεία του ενεργητικού τα οποία αποσκοπούν στη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων (commercial return). Η διακράτηση ενός περιουσιακού στοιχείου με σκοπό τη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων υποδεικνύει πώς η

οντότητα του δημοσίου τομέα αποσκοπεί: (α) στη δημιουργία θετικών ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο αυτό και (β) στην εξασφάλιση μιας εμπορικής απόδοσης η οποία αντανακλά τον κίνδυνο που περιλαμβάνεται στη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου αυτού.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 27 (IPSAS 27) – Γεωργία

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (εκτός από τα κομίζοντα φυτά – bearer plants) και στη γεωργική παραγωγή που βρίσκεται στο στάδιο της συγκομιδής.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται σε πολλές δραστηριότητες των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Όταν χρησιμοποιούνται για έρευνες, εκπαίδευση, μεταφορές, διασκέδαση, αναδάσωση και λοιπούς λόγους οι οποίοι δεν αποτελούν γεωργικές δραστηριότητες, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αυτά δε λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 28 (IPSAS 28) –

Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση των αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων (financial instruments) ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία (ίδια κεφάλαια), καθώς και ο συμψηφισμός μεταξύ των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Εφαρμόζεται: (α) στην ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών εργαλείων, από τη σκοπιά του εκδότη αυτών, σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και στοιχεία καθαρής θέσης, (β) στην ταξινόμηση των σχετικών τόκων, μερισμάτων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων διανομής, (γ) στα κέρδη και τις ζημίες και (δ) στις περιστάσεις κατά τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφιστούν.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 29 (IPSAS 29) – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η εγκαθίδρυση των αρχών για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Οι απαιτήσεις που σχετίζονται με την παρουσίαση των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών μέσων περιλαμβάνονται στο IPSAS 28, ενώ οι απαιτήσεις για τις αποκαλύψεις που σχετίζονται με τα εργαλεία αυτά περιλαμβάνονται στο IPSAS 30 που ακολουθεί.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 30 (IPSAS 30) – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να παρέχουν αποκαλύψεις στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες αυτών να εκτιμήσουν: (α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για τη χρηματοοικονομική θέση και την απόδοση της οντότητας του δημοσίου και (β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα είναι εκτεθειμένη, τόσο σε μια συγκεκριμένη περίοδο, όσο και στη λήξη της περιόδου αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα του δημοσίου διαχειρίζεται τους κινδύνους αυτούς.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 31 (IPSAS 31) - Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των άυλων ή ασώματων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν αντιμετωπίζονται από κάποιο άλλο Πρότυπο. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες του δημοσίου τομέα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνο αν πληρούνται τα σχετικά κριτήρια. Επιπλέον, το Πρότυπο προσδιορίζει τον τρόπο επιμέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες

αποκαλύψεις σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία αυτά. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται, αν και μόνο αν:

- Είναι πιθανό πώς τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- Το κόστος ή η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 32 (IPSAS 32) – Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών από τον εκχωρητή (grantor) στον διαχειριστή / επενδυτή (operator), δηλαδή από μια οντότητα του δημοσίου τομέα η οποία παραχωρεί σε μια άλλη οντότητα το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος. Όταν η οντότητα του δημοσίου τομέα (εκχωρητής) αναγνωρίζει μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών ως περιουσιακό στοιχείο, οφείλει ταυτόχρονα να αναγνωρίζει και μια αντίστοιχη υποχρέωση. Σε αντάλλαγμα υπηρεσίας παραχώρησης, ο εκχωρητής μπορεί να αποζημιώνει τον διαχειριστή με δύο τρόπους ή με συνδυασμό αυτών:

- Με τακτικές πληρωμές προς τον διαχειριστή (Μοντέλο Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης)
- Δίνοντας στον διαχειριστή πρόσβαση σε κάποιο άλλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργεί έσοδα ή τη λήψη εσόδων από τρίτα μέλη (χρήστες) της σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών (Μοντέλο Διαχειριστή).

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 33 (IPSAS 33) – Πρώτη Χρονικά Υιοθέτηση των IPSAS στη βάση του Δεδουλευμένου

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η παροχή καθοδήγησης σε μια οντότητα του δημοσίου η οποία υιοθετεί, προετοιμάζει και παρουσιάζει για πρώτη φορά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σύμφωνα με τη λογιστική

στη βάση του δεδουλευμένου, προκειμένου να παρέχει πληροφορίες υψηλής ποιότητας, οι οποίες:

- Παρέχουν διαφανή αναφορά σχετικά με τη μετάβαση στα IPSAS με βάση τη λογιστική των δεδουλευμένων
- Παρέχουν ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική στη βάση των δεδουλευμένων, ασχέτως της λογιστικής βάσης που χρησιμοποιούνταν πριν την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής και
- Των οποίων τα οφέλη αναμένεται να ξεπεράσουν τα κόστη προετοιμασίας.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 34 (IPSAS 34) – Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων των ελεγχόμενων οντοτήτων, των κοινοπραξιών και των συγγενών εταιρειών, όταν μια οντότητα προετοιμάζει ξεχωριστές (ατομικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι αυτές που παρουσιάζονται από μια οντότητα, προκειμένου να γίνει αναφορά των επενδύσεων σε ελεγχόμενες οντότητες των κοινοπραξιών και των συγγενών εταιρειών είτε στο κόστος είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 35 (IPSAS 35) – Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η θέσπιση των αρχών για την προετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες. Για το σκοπό αυτό, το παρόν Πρότυπο:

- Απαιτεί από την οντότητα (ελέγχουσα οντότητα), η οποία ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (ελεγχόμενες οντότητες), να παρουσιάσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

- Καθορίζει τις αρχές του ελέγχου και θεσπίζει τον έλεγχο ως βάση της ενοποίησης
- Καθορίζει τον τρόπο εφαρμογής των αρχών ελέγχου, ώστε να προσδιοριστεί αν μια οντότητα ελέγχει κάποια άλλη οντότητα
- Καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την προετοιμασία των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- Καθορίζει μια επενδυτική οντότητα, καθώς και την εξαίρεση της ενοποίησης συγκεκριμένων ελεγχόμενων οντοτήτων από μια επενδυτική οντότητα.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 36 (IPSAS 36) – Επενδύσεις σε Συγγενείς εταιρείες και Κοινοπραξίες

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες και ο καθορισμός των απαιτήσεων για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες οι οποίες είναι επενδυτές με σημαντική επιρροή (και όχι έλεγχο) σε κάποιες άλλες οντότητες ή κοινοπραξίες και εφαρμόζεται μόνο σε μετρήσιμα δικαιώματα ιδιοκτησίας.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 37 (IPSAS 37) – Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η θέσπιση των αρχών της χρηματοοικονομικής αναφοράς των οντοτήτων οι οποίες έχουν από κοινού τον έλεγχο σε ορισμένα επενδυτικά σχήματα. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τον από κοινού έλεγχο και απαιτεί από μια οντότητα η οποία ανήκει στο από κοινού σχήμα να καθορίσει τον τύπο της κοινής συμφωνίας στον οποίο συμμετέχει, αποτιμώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 38 (IPSAS 38) – Αποκάλυψη Συμφερόντων σε άλλες Οντότητες

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η απαίτηση από τις οντότητες του δημοσίου τομέα για την αποκάλυψη πληροφοριών, οι οποίες επιτρέπουν στους χρήστες των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να εκτιμήσουν: (α) τη φύση και τους κινδύνους σχετικά με τις ελεγχόμενες οντότητες, τις μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητές τους, τις κοινοπραξίες και τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες και (β) τις επιδράσεις αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου και πιο συγκεκριμένα στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 39 (IPSAS 39) - Παροχές σε Εργαζομένους

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η περιγραφή της λογιστικής μεταχείρισης και των αποκαλύψεων που σχετίζονται με τις παροχές σε εργαζομένους των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα του δημοσίου να αναγνωρίσει: (α) μια υποχρέωση, όταν ο εργαζόμενος παρείχε υπηρεσία σε αντάλλαγμα με κάποια παροχή, η οποία θα καταβληθεί σε αυτόν σε κάποια μελλοντική χρονική στιγμή και (β) ένα έξοδο, όταν η οντότητα του δημοσίου αναλώνει τα οικονομικά οφέλη ή τις υπηρεσίες τα οποία παρέχονται από την απασχόληση κάποιου εργαζομένου, σε αντάλλαγμα με κάποιες παροχές προς αυτούς. Το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζει παροχές όπως μισθούς, ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές, αποζημιώσεις απόλυσης και αποδοχές ασθένειας, κέρδη από μερίσματα και μπόνους, παροχές συνταξιοδότησης και λοιπές μη νομισματικές παροχές, όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχές σε είδος (σπίτι, αυτοκίνητο, εμπορεύματα, υπηρεσίες) και πολλά άλλα.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 40 (IPSAS 40) - Συνενώσεις Οντοτήτων Δημοσίου

Αντικειμενικός σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η βελτίωση της σχετικότητας, της πιστής απεικόνισης και της συγκρισιμότητας των πληροφοριών τις οποίες παρέχει μια οντότητα του δημοσίου τομέα στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σχετικά με τις συνενώσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου και τις επιδράσεις αυτών. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, το παρόν Πρότυπο θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για τον τρόπο με τον οποίο:

- Η αναφερόμενη οντότητα του δημοσίου τομέα ταξινομεί μια συνένωση ως συγχώνευση ή εξαγορά
- Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που λαμβάνει, τις υποχρεώσεις και οποιαδήποτε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε περίπτωση συγχώνευσης
- Η προκύπτουσα οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στοιχεία της καθαρής θέσης και άλλων προσαρμογών σε περίπτωση συγχώνευσης
- Η αγοράστρια οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που λαμβάνει, τις υποχρεώσεις και οποιαδήποτε μη ελέγχουσα συμμετοχή
- Η αγοράστρια οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία ή το κέρδος / τη ζημία, οι οποίες προκύπτουν από μια εξαγορά
- Η αναφερόμενη οντότητα του δημοσίου τομέα καθορίζει τις πληροφορίες που οφείλει να αποκαλύψει, προκειμένου να επιτρέψει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις χρηματοοικονομικές επιδράσεις μια συνένωσης οντοτήτων του δημοσίου

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 41 (IPSAS 41) – Χρηματοοικονομικά Μέσα

Αντικειμενικός σκοπός του προτύπου είναι η αντικατάσταση του IPSAS 29, ορίζοντας νέα κριτήρια για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των

290

χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα το παρόν Πρότυπο εφαρμόζει:

- Μια ενιαία ταξινόμηση και ένα ενιαίο μοντέλο μέτρησης για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά του στοιχείου, τις ροές και τον στόχο για τον οποίο προορίζεται το περιουσιακό στοιχείο.
- Ένα ενιαίο μοντέλο αναμενόμενης μελλοντικής απώλειας πίστωσης που ισχύει για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που υφίστανται έλεγχο απομείωσης.
- Ένα μοντέλο λογιστικής αντιστάθμισης που αυξάνει τις ρυθμίσεις αντιστάθμισης στο πεδίο εφαρμογής της. Συνδέεται, δηλαδή, ισχυρά ο κίνδυνος μιας οντότητας στρατηγικής διαχείρισης και η λογιστική επεξεργασία για όργανα που κρατούνται ως μέρος της στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 42 (IPSAS 42) – Κοινωνικές παροχές

Αντικειμενικός του προτύπου είναι ο καθορισμός των κοινωνικών παροχών, του χρονικού προσδιορισμού και της μέτρησης των εξόδων και των υποχρεώσεων, δηλαδή του πότε αναγνωρίζονται και του πώς μετρούνται. Ορίζει τη φύση των κοινωνικών παροχών που παρέχονται από τα συστήματα (για παράδειγμα παροχές συνταξιοδότησης, επιδόματα ανεργίας, επιδόματα τέκνων). Το νέο πρότυπο θεσπίζει την αναγνώριση ενός εξόδου και μίας υποχρέωσης για την επόμενη πληρωμή κοινωνικών παροχών. Το IPSASB πιστεύει ότι το IPSAS 42 θα προωθήσει τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα στον τρόπο με το οποίο το κοινωνικό όφελος των προγραμμάτων αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα. Για να επιτευχθεί αυτό, το IPSAS 42 θεσπίζει αρχές και απαιτήσεις για:

- Αναγνώριση εξόδων και υποχρεώσεων
- Επιμέτρηση εξόδων και υποχρεώσεων

- Παρουσίαση των πληροφοριών για κοινωνικές στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Καθορισμό των πληροφοριών που θα γνωστοποιηθούν ώστε να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και τις οικονομικές επιπτώσεις των κοινωνικών παροχών που παρέχονται από την αναφέρουσα οντότητα.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 43) – Μισθώσεις

Αντικειμενικός σκοπός του προτύπου είναι να αναπτύξει ένα νέο πρότυπο Μισθώσεων ευθυγραμμισμένο με το ΔΠΧΑ 16 (Μισθώσεις), προς αντικατάσταση του προτύπου IPSAS 13. Για τους μισθωτές, το IPSAS 43 εισάγει ένα μοντέλο δικαιώματος χρήσης που αντικαθιστά τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται το μοντέλο ιδιοκτησίας στο IPSAS 13 «Μισθώσεις». Για τους εκμισθωτές, το IPSAS 43 ουσιαστικά μεταφέρει τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνδέονται με το μοντέλο ιδιοκτησίας στο IPSAS 13.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 44) – Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Το IPSAS 44 βασίζεται στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS 5) και σκοπός του είναι να καθορίσει τη λογιστική για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και διακοπείσων δραστηριοτήτων. Το IPSAS παρέχει τις λογιστικές απαιτήσεις για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση όσον αφορά τη μέτρηση, τη παρουσίαση και την αποκάλυψη των διακοπείσων δραστηριοτήτων. Αμέσως πριν την ταξινόμηση ως κατεχόμενο προς πώληση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου επιμετράται σύμφωνα με τα ισχύοντα IPSAS (μοντέλο ιστορικού κόστους – απόσβεση και απομείωση εάν χρειάζεται ή μοντέλο τρέχουσας αξίας – αντιστροφή σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογών). Μετά την ταξινόμηση, το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ λογιστικής και εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 45) – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να ορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οικονομικής οντότητας στα ενσώματα πάγια στοιχεία της και τις αλλαγές σε αυτές τις επενδύσεις. Τα κύρια ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι: α) η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, β) ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και γ) οι αποσβέσεις και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτά.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 46) - Επιμέτρηση

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να ορίσει βάσεις μέτρησης που βοηθούν στον ορθό αντικατοπτρισμό του κόστους των υπηρεσιών, της επιχειρησιακής ικανότητας και της οικονομικής ικανότητας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Το πρότυπο προσδιορίζει προσεγγίσεις κάτω από αυτές τις βάσεις μέτρησης που θα εφαρμοστούν μέσω μεμονωμένων IPSAS για την επίτευξη των στόχων της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 47) – Έσοδα

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να θεσπίσει τις αρχές που πρέπει να εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα προκειμένου να αναφέρει χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές εσόδων.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 48) – Μεταβιβαστικά Έξοδα

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να θεσπίσει τις αρχές που πρέπει να εφαρμόζει ένας πάροχος μεταβιβάσεων (οντότητα) για να αναφέρει χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, το

χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των εξόδων και των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τη συναλλαγή μεταβιβαστικών εξόδων.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα (IPSAS 49) - Προγράμματα Συνταξιοδοτικών Παροχών

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τις λογιστικές απαιτήσεις σχετικά με τα προγράμματα παροχών συνταξιοδότησης του δημόσιου τομέα, τα οποία παρέχουν παροχές συνταξιοδότησης σε υπαλλήλους του δημόσιου τομέα και άλλους επιλέξιμους συμμετέχοντες.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα βασισμένο στην ταμειακή βάση

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές λογιστικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιάζονται βάσει της λογιστικής ταμειακής βάσης.

10.3 Ομοιότητες και Διαφορές Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης με Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και IFRS

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται οι βασικές ομοιότητες και διαφορές μεταξύ του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS)¹¹, ως προαγγέλων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS).

Όσον αφορά στις ομοιότητες, η **πρώτη** βασική ομοιότητα μεταξύ ΛΠΓΚ και IFRS είναι ότι προβλέπεται η υποχρέωση σύνταξης ίδιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

¹¹ Για το σύνολο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), βλ. IFRS Foundation (2023). IFRS® Standards – Required at 1 January 2023. Λονδίνο: IFRS Foundation. Διαθέσιμο στη διεύθυνση: <https://www.ifrs.org>

- (α) την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός),
- (β) την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης),
- (γ) την Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Περιουσία/Θέση,
- (δ) την Κατάσταση Ταμιακών Ροών,
- (ε) τις Σημειώσεις (Προσάρτημα) που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με τις ως άνω καταστάσεις.

Συμπληρωματικά, στα IFRS, οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να τηρούν και την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Αντίστοιχα, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια προβλέπουν τη σύνταξη:

- α) της Κατάστασης του Ισολογισμού τέλους χρήσεως,
- β) της Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως,
- γ) του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων,
- δ) της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης και
- ε) του Προσαρτήματος του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Ομοίως, στα Ε.Λ.Π., προβλέπεται η υποχρέωση σύνταξης ιδίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, ανάλογα με τη διαβάθμισή τους (πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες ή μεγάλες οντότητες), είναι υποχρεωμένες οι οντότητες να συντάσσουν ορισμένες μόνο οικονομικές καταστάσεις, ενώ, σύμφωνα με τα IFRS πρέπει υποχρεωτικά οι οντότητες να συντάσσουν όλο το πακέτο των οικονομικών καταστάσεων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους.

Η **δεύτερη** κύρια ομοιότητα μεταξύ ΛΠΓΚ και IFRS είναι ότι η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βασίζεται στις ίδιες αρχές εφαρμογής, που είναι οι εξής:

• **Συνέχιση της δραστηριότητας (Going concern)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή παύσης της δραστηριότητάς της, ή εάν δεν υπάρχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από τη ρευστοποίηση ή την παύση της δραστηριότητας. Τα δικαιώματα και οι δεσμεύσεις που απορρέουν από λειτουργίες δημόσιου χαρακτήρα και ανατίθενται σε οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να παύσουν να υφίστανται, εν όλω ή εν μέρει, μόνο μέσω νόμου ή απόφασης της κυβέρνησης, ακόμη και όταν οντότητες του δημοσίου τομέα συγχωνεύονται, διασπώνται ή διαλύονται.

• **Συνέπεια (Consistency)** - Οι λογιστικές πολιτικές, η βάση κατάρτισης, καθώς και η παρουσίαση και ταξινόμηση των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρούνται αμετάβλητες από περίοδο σε περίοδο, εκτός εάν, μετά από μια σημαντική αλλαγή στη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας ή την αναθεώρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια άλλη λογιστική πολιτική, βάση κατάρτισης, παρουσίασης ή ταξινόμησης είναι καταλληλότερη. Στην περίπτωση αυτή, οι προκύπτουσες αλλαγές πρέπει να αιτιολογούνται και να γνωστοποιούνται. Η συνέπεια είναι ένα μέσο επίτευξης συγκρισιμότητας, χρησιμοποιώντας τις ίδιες λογιστικές αρχές ή πολιτικές ή/και βάση κατάρτισης, είτε από περίοδο σε περίοδο εντός μιας οντότητας αναφοράς είτε σε μία μόνο περίοδο μεταξύ περισσότερων της μιας οντοτήτων αναφοράς.

• **Συμψηφισμός/Συγκέντρωση (Offsetting/Aggregation)** - Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα δεν συμψηφίζονται εκτός εάν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από συγκεκριμένη λογιστική πολιτική. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Κάθε ουσιαστική κατηγορία παρόμοιων στοιχείων παρουσιάζεται χωριστά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας παρουσιάζονται χωριστά, εκτός εάν είναι μη ουσιαστικά.

• **Ευαισθησία ως προς την παρουσίαση (Presentational sensitivity)** - Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δικαιολογείται κάποια ευαισθησία όσον αφορά το επίπεδο ανάλυσης στο οποίο παρουσιάζονται οι σχετικές πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα χωριστές παρουσιάσεις ή γνωστοποιήσεις σχετικά με εξατομικευμένα στοιχεία στρατιωτικής φύσης, εγγυήσεων

ή νομικών υποθέσεων. Ωστόσο η ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση δεν επιτρέπεται να επιδρά στις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία.

- **Περίοδος αναφοράς (Reporting period)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία αναφοράς μιας οντότητας αλλάξει ή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί, εκτός από την περίοδο που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καλύπτουν, τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιεί μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδο αναφοράς και τον επακόλουθο περιορισμό στη συγκρισιμότητα.

- **Συμμόρφωση (Compliance)** - Η οντότητα αναφοράς της οποίας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή η επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι σύμφωνες με το ΛΠΓΚ κάνει μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση αυτής της συμμόρφωσης. Για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και όποιες άλλες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρουσιάζονται μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η δήλωση αυτή περιλαμβάνεται στις σημειώσεις. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με το ΛΠΓΚ, εκτός εάν είναι σύμφωνες με όλες τις απαιτήσεις του ΛΠΓΚ.

Αντίστοιχα, τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια προβλέπουν τις εξής αρχές εφαρμογής:

- **Αρχή της αυτονομίας** - Το σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται σε κάθε κλαδικό σχέδιο κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα εκ των οποίων αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

- **Αρχή της κατ'είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων** – Σύμφωνα με την αρχή της κατ'είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων, εξόδων, εσόδων, εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον

οποίον πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έσοδα και έξοδα.

- **Αρχή της κατάρτισεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές** – Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης κατάρτιζεται έπειτα από μεταφορά σε αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ'είδος σύμφωνα με τα όσα ειδικότερα καθορίζονται.

Τρίτη σημαντική ομοιότητα μεταξύ ΛΠΓΚ και IFRS είναι ότι οι πληροφορίες που παρέχονται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να πληρούν τα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά που είναι τα εξής:

- **Σχετικότητα (Relevance)** - Η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία είναι σχετική όταν συμβάλλει στην επίτευξη του σκοπού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό συμβαίνει όταν η πληροφορία έχει επιβεβαιωτική ή/και προγνωστική αξία.

- **Πιστή απεικόνιση/αξιοπιστία (Faithful representation / Reliability)**- Για να είναι αξιόπιστη, η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία πρέπει να απεικονίζει πιστά την ουσία των οικονομικών φαινομένων και συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών - τα οποία επιδιώκει να παρουσιάσει. Η πιστή απεικόνιση των ανωτέρω επιτυγχάνεται όταν η παρουσίασή τους είναι πλήρης, συνετή, ουδέτερη, επαληθεύσιμη και χωρίς ουσιώδη σφάλματα. Η πληροφορία η οποία απεικονίζει πιστά τις οικονομικές συναλλαγές, ή άλλα φαινόμενα, απεικονίζει την ουσία πάνω από τον τύπο των υποκείμενων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή περιστάσεων.

- **Πληρότητα (Completeness)** - Η πληροφορία η οποία ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης οφείλει να είναι πλήρης εντός των ορίων που θέτει η εκτίμηση της ουσιαστικότητας και του κόστους-οφέλους που επιφέρει.

- **Σύνεση (Prudence)** - Σύνεση είναι η ενσωμάτωση ενός τέτοιου βαθμού προσοχής στην άσκηση των κρίσεων που είναι αναγκαίες, για την πραγματοποίηση των εκτιμήσεων που απαιτούνται υπό συνθήκες αβεβαιότητας, ώστε περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα να μην υπερεκτιμώνται και υποχρεώσεις ή έξοδα να μην υποεκτιμώνται.

• **Ουδετερότητα (Neutrality)** - Η πληροφορία είναι ουδέτερη, εάν δεν είναι μεροληπτική. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες εάν η πληροφόρηση που περιέχουν έχει επιλεγεί ή παρουσιαστεί με τρόπο σχεδιασμένο να επηρεάσει τη λήψη μιας απόφασης ή τη διαμόρφωση κρίσης, ώστε να επιφέρει ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα. Η εφαρμογή του ποιοτικού χαρακτηριστικού της σύνεσης υπό συνθήκες αβεβαιότητας δεν συνιστά μεροληψία και δεν επηρεάζει την ουδετερότητα.

• **Επαληθευσιμότητα (Verifiability)** - Η επαληθευσιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που εγγυάται στους χρήστες ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βασίζονται σε στοιχεία που τις τεκμηριώνουν, με τρόπο ώστε να απεικονίζουν πιστά την ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών που επιδιώκουν να παρουσιάσουν

• **Ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form)** - Η ουσία πάνω από τον τύπο απαιτεί ότι οι συναλλαγές, άλλα γεγονότα, δραστηριότητες ή συνθήκες λογιστικοποιούνται και παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική τους διάσταση, και όχι απλά με τον νομικό τους τύπο.

• **Κατανοητότητα (Understandability)** - Κατανοητή είναι η πληροφορία όταν αυτή παρουσιάζεται με έναν τρόπο που διευκολύνει εξειδικευμένους και μη εξειδικευμένους χρήστες να κατανοήσουν το νόημά της. Η κατανοητότητα ενισχύεται όταν η πληροφορία είναι ταξινομημένη, διατυπωμένη, και παρουσιασμένη με ευκρίνεια και περιεκτικότητα.

• **Εγκαιρότητα (Timeliness)** - Η πληροφορία είναι έγκαιρη όταν είναι διαθέσιμη στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν χάσει την ικανότητά της να είναι χρήσιμη για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Όταν η σχετική πληροφορία είναι διαθέσιμη το νωρίτερο δυνατό, μπορεί να αυξηθούν η χρησιμότητά της να συνεισφέρει στις αξιολογήσεις της λογοδοσίας και η ικανότητά της να επηρεάσει αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν.

• **Συγκρισιμότητα (Comparability)** - Η συγκρισιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που διευκολύνει τους χρήστες να αναγνωρίσουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ δύο συνόλων φαινομένων σε διαφορετικές οντότητες αναφοράς ή σε μία οντότητα αναφοράς σε διαφορετικές χρονικές στιγμές.

Όσον αφορά στις διαφορές μεταξύ των παραπάνω πλαισίων, η **πρώτη** μεγάλη διαφορά συνίσταται στο ότι τα μεν Κλαδικά Σχέδια είναι προεδρικά διατάγματα, που αφορούν το καθένα συγκεκριμένο κλάδο της Γενικής Κυβέρνησης. Τα Ε.Λ.Π., αντίστοιχα, είναι ένας δημοσιευμένος νόμος χωρισμένος σε οκτώ (8) κεφάλαια, σαράντα τέσσερα (44) άρθρα και τέσσερα (4) παραρτήματα (Ν 4308/2014, όπως ισχύει), και αφορούν, κατά βάση, οντότητες του ιδιωτικού τομέα, ενώ τα IFRS είναι μοιρασμένα σε τεύχη – κεφάλαια ανάλογα με το αντικείμενο στο οποίο αναφέρονται. Τα IFRS που είναι σήμερα σε ισχύ είναι 19. Το ΛΠΓΚ είναι προεδρικό διάταγμα και αφορά τις όλες τις οντότητες της Γ.Κ., όπως αυτές καθορίζονται από το Μητρώο της ΕΛΣΤΑΤ. Καλύπτει συνολικά και με συνεπή τρόπο όλους τους υποτομείς της Γ.Κ. και παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που αποτυπώνονται λογιστικά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή στοιχείων βασισμένων στα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA).

Δεύτερη μεγάλη διαφορά μεταξύ των παραπάνω πλαισίων είναι ότι σύμφωνα με τα Κλαδικά Σχέδια και τα Ε.Λ.Π., τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσεώς τους και έπειτα επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως (δηλαδή αφαιρούνται από την αξία κτήσης οι αποσβέσεις και οι ζημιές απομείωσης). Στην αξία κτήσης ενσωματώνονται όλα τα άμεσα επιρριπτέα κόστη (δαπάνες βελτίωσης, επισκευής και συντήρησης, μεταφοράς, απομάκρυνσης, συναρμολόγησης κλπ., τυχόν υπεραξίες, δαπάνες ανάπτυξης κλπ.). Τα IFRS, από την άλλη μεριά, δίνουν δύο επιλογές για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των παγίων: 1) είτε τη μέθοδο του ιστορικού κόστους (κόστος αγοράς πλέον ότι έξοδο πραγματοποιήθηκε για να τεθεί αυτό σε λειτουργία), είτε 2) τη μέθοδο της αναπροσαρμογής (εύλογη αξία, η οποία θα πρέπει να μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα από επαγγελματίες εκτιμητές).

Ομοίως, και στο ΛΠΓΚ, δίνεται η δυνατότητα δύο επιλογών για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των παγίων, είτε: α) με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους (κόστος αγοράς πλέον ότι έξοδο πραγματοποιήθηκε για να τεθεί αυτό σε λειτουργία), είτε β) με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής (εύλογη αξία). Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ή επενδυτικού ακινήτου, χρησιμοποιείται η ακόλουθη ιεραρχία:

α) η αντικειμενική αξία όπως αυτή υπολογίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και ένα σύνολο άλλων συντελεστών και παραγόντων που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε ακινήτου,

β) η εύλογη αξία που είναι συνήθως οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ένα παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση ή άλλες συμφωνίες. Η οντότητα λαμβάνει υπόψη οποιεσδήποτε διαφορές στη φύση, τοποθεσία, ή κατάσταση του ακινήτου, ή στους όρους της μίσθωσης ή άλλων συμφωνιών,

γ) εάν δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά, η οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες από διάφορες πηγές όπως:

i) οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, τοποθεσίας, ή κατάστασης, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν αυτές τις διαφορές,

ii) οι πρόσφατες τιμές για παρόμοια ακίνητα σε λιγότερο ενεργές αγορές, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν οποιεσδήποτε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία αυτών των συναλλαγών

δ) η αξία χρήσης ακινήτων που δημιουργούν χρηματοροές βασισμένη σε εύλογες εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών, υποστηριζόμενες από τους όρους οποιασδήποτε υπάρχουσας μίσθωσης και άλλων συμφωνιών και από εξωτερικές ενδείξεις, όπως τρέχοντα μισθώματα για παρόμοια ακίνητα σε παρόμοια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας επιτόκια προεξόφλησης που αντικατοπτρίζουν τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την αβεβαιότητα του ποσού και χρόνου των χρηματοροών (σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική περί απομείωσης στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές), ή

ε) η αξία χρήσης για ακίνητα που δε δημιουργούν χρηματοροές (σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική περί απομείωσης στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές) και ιδιαίτερα στην περίπτωση εξειδικευμένων ακινήτων και άλλων δομών.

Όταν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας, η εύλογη αξία δύναται να προσδιορίζεται από επαγγελματία εκτιμητή ή α) όταν η οντότητα απασχολεί προσωπικό επαρκώς έμπειρο στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, από αυτό το προσωπικό, εφόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υπόκειται σε ανεξάρτητο έλεγχο, ή β) από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργός αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου με αξιοπιστία. Σε αυτή την περίπτωση ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας δε χρειάζεται να πραγματοποιηθεί ή να ελεγχθεί από επαγγελματία εκτιμητή ή το προσωπικό της περίπτωσης (α). Η εύλογη αξία ενός ακινήτου δεν αντικατοπτρίζει ούτε τα τυχόν μελλοντικά κόστη που θα βελτιώσουν το ακίνητο ούτε και τα μελλοντικά οφέλη που σχετίζονται με αυτά.

Τρίτη σημαντική διαφορά μεταξύ των Ε.Λ.Π. και των Κλαδικών Σχεδίων, από τη μία, και των IFRS από την άλλη, είναι ότι στα μεν Ε.Λ.Π. και τα Κλαδικά Σχέδια δεν προβλέπεται η επιμέτρηση των μηχανημάτων με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, ενώ στα IFRS, από την άλλη, προβλέπεται και, ως εύλογη αξία των μηχανημάτων, συνήθως λαμβάνεται η αγοραία αξία τους, η οποία όμως μπορεί να προσδιοριστεί μέσω επαγγελματία εκτιμητή. Αντίστοιχα, στο ΛΠΓΚ, και, συγκεκριμένα, κατά την αρχική τους αναγνώριση, τα μηχανήματα επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Ελλείψει, αδυναμίας ή ελλιπούς ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης (ή ιδιοπαραγωγής), η κατηγορία των μηχανημάτων επιμετράται, κατά την αρχική αναγνώριση, στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Και, όταν δεν είναι εφικτός ούτε ο προσδιορισμός του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης, η επιμέτρηση πραγματοποιείται στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, η οποία προσδιορίζεται από πιστοποιημένους επαγγελματίες εκτιμητές, εγγεγραμμένους στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών.

Η **τέταρτη** σημαντική διαφορά μεταξύ των παραπάνω πλαισίων αφορά στις αποσβέσεις. Στα Ε.Λ.Π. και τα Κλαδικά Σχέδια οι αποσβέσεις των παγίων δύνανται να γίνουν βάσει της ωφέλιμης ζωής των παγίων. Στην πράξη, ωστόσο, οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. και τα Κλαδικά Σχέδια και φορολογούνται στην Ελλάδα, τείνουν να προσαρμόζουν την ωφέλιμη ζωή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους σύμφωνα με τους φορολογικούς συντελεστές του Ν. 4172/2013, ώστε να μην προκύπτουν διαφορές μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών συντελεστών αποσβέσεων. Αντίθετα, στα IFRS και στο ΛΠΓΚ, οι αποσβέσεις αποτελούν τη

συστηματική απομείωση της αξίας του παγίου ανάλογα με τα έτη της ωφέλιμης ζωής αυτών και διενεργούνται αποκλειστικά βάσει της ωφέλιμης ζωής αυτών.

Η **πέμπτη** σημαντική διαφορά μεταξύ των παραπάνω πλαισίων αφορά στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και τα Κλαδικά Σχέδια, η χρηματοδοτική μίσθωση αντιμετωπίζεται από την μισθώτρια εταιρεία σαν απόκτηση παγίου με δάνειο και εμφανίζεται στα πάγια και στις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας. Το περιουσιακό στοιχείο που μισθώνεται από μια οικονομική οντότητα, εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας ως περιουσιακό στοιχείο και ταυτόχρονα εμφανίζεται ως υποχρέωση της οικονομικής οντότητας με την αξία που θα είχε το πάγιο περιουσιακό στοιχείο εάν είχε αγοραστεί από την επιχείρηση. Η υποχρέωση μειώνεται κάθε φορά με τα αντίστοιχα μισθώματα. Αντίθετα, στα IFRS και το ΛΠΓΚ, η μισθώτρια εταιρεία εμφανίζει το πάγιο ως περιουσιακό στοιχείο και το αποτιμά βάσει της αξίας χρήσης του, δηλ. στην Π.Α. των μελλοντικών χρηματοροών (υπολειπόμενων μισθωμάτων).

Η **έκτη** σημαντική διαφορά αποτελεί το γεγονός ότι, κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι, ενώ σύμφωνα με τα IFRS και το ΛΠΓΚ, έχουν υποχρέωση όλοι οι όμιλοι να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η **έβδομη** σημαντική διαφορά μεταξύ των παραπάνω λογιστικών πλαισίων συνίσταται στην χρήση του αναβαλλόμενου φόρου, η οποία είναι προαιρετική στα Ε.Λ.Π., ενώ είναι υποχρεωτική στα IFRS. Ενώ ο αναβαλλόμενος φόρος απαίτησης και υποχρέωσης, κατά περίπτωση, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης τόσο από τα Ε.Λ.Π. (Κλαδικά Σχέδια) όσο και από τα IFRS, η χρήση του εφαρμόζεται προαιρετικά στα Ε.Λ.Π., εφόσον από τις φορολογικές διατάξεις δεν προβλέπεται ο υπολογισμός του. Στην περίπτωση, δε, που εφαρμοστεί, αναγνωρίζονται όλες οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται μόνο εφόσον είναι σίγουρο και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη.

Η **όγδοη** διαφορά εντοπίζεται μεταξύ Κλαδικών Σχεδίων, από τη μία, και IFRS και ΛΠΓΚ, από την άλλη. Σύμφωνα με τα Κλαδικά Σχέδια οι επιχορηγήσεις που αφορούν σε αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται στα βιβλία της επιχορηγούμενης οντότητας ως υποχρέωση (υπολογαριασμός 41 «Επιχορηγήσεις

Επενδύσεων» Π.Δ. 80/1997, υπολογαριασμός 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» Π.Δ. 205/1998, Π.Δ. 315/1999, Π.Δ. 146/2003,). Η εγγραφή πρέπει να γίνει τη στιγμή της είσπραξης της επιχορήγησης ή τη στιγμή που καθίσταται βέβαιο ότι η εταιρεία θα λάβει την επιχορήγηση. Η μεταγενέστερη απόσβεση της επιχορήγησης γίνεται με μεταφορά των αναλογουσών αποσβέσεων των επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων σε έσοδο την ίδια περίοδο με την μεταφορά των λογιστικών αποσβέσεων των επιχορηγούμενων παγίων σε έξοδο. Αν μια επιχορήγηση αφορά περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν υπόκειται σε αποσβέσεις, τότε θα μεταφερθούν ως έσοδα βάση της αρχής του δεδουλευμένου. Αντίστοιχα, οι επιχορηγήσεις που αφορούν σε έξοδα της επιχείρησης εμφανίζονται στα βιβλία της επιχορηγούμενης οντότητας ως υποχρέωση. Η εγγραφή, όπως και στις επιχορηγήσεις των περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να γίνει τη στιγμή της είσπραξης της επιχορήγησης ή τη στιγμή που καθίσταται βέβαιο ότι η εταιρεία θα λάβει την επιχορήγηση. Η μεταγενέστερη απόσβεση της επιχορήγησης γίνεται με τη μεταφορά της επιχορήγησης στα έσοδα, την ίδια περίοδο που επιβαρύνουν τα επιχορηγούμενα έξοδα τα αποτελέσματα ως δαπάνη. Ομοίως, και σύμφωνα με τα IFRS και το ΛΠΓΚ, οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης μόνο εφόσον υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα λάβει την επιχορήγηση. Ωστόσο, στα IFRS, προβλέπονται δύο μέθοδοι καταχώρησης της επιχορήγησης στα λογιστικά βιβλία της επιχορηγούμενης οικονομικής οντότητας. Η πρώτη μέθοδος είναι η κεφαλαιακή προσέγγιση όπου η επιχορήγηση αφαιρείται απευθείας από το κόστος του επιχορηγούμενου περιουσιακού στοιχείου και δεν εμφανίζεται καθόλου στα αποτελέσματα χρήσεως. Η δεύτερη μέθοδος είναι η μέθοδος του αναβαλλόμενου εσόδου, όπου τα επιχορηγούμενα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους. Σύμφωνα με τα IFRS, η επιχορήγηση καταχωρείται σε ξεχωριστή εγγραφή και εμφανίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο στα βιβλία της επιχορηγούμενης οικονομικής οντότητας. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε έσοδο οι αντίστοιχες αναλογούσες αποσβέσεις των επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν κεφαλαιοποιούνται απευθείας στην καθαρή θέση, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου (συνήθως όταν αποκτάται το πάγιο). Ως εκ τούτου, δεν αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της

λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (π.χ. με τα έξοδα από αποσβέσεις), όπως συμβαίνει στα ΕΛΠ.

10.4 Ενδεικτικές διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται κάποιες ενδεικτικές διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ((International Financial Reporting Standards – IFRS), καθότι τα IPSAS, προσαρμόζουν, επί της ουσίας, τα IFRS στο δημόσιο τομέα, όπου αυτό είναι απαραίτητο, ενώ, ταυτόχρονα, αντιμετωπίζουν τα θέματα του δημοσίου τομέα, τα οποία είτε δεν απαντώνται στον ιδιωτικό τομέα, και επομένως, δεν αντιμετωπίζονται από κάποιο IFRS ή δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα πρότυπα από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB - International Accounting Standards Board).

Η **πρώτη** σημαντική διαφορά μεταξύ IPSAS και IFRS συνίσταται στο ότι στα IPSAS εντοπίζεται η βασική έννοια της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ή μελλοντικού οικονομικού οφέλους (service potential), που συνδέεται άμεσα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του εκάστοτε φορέα του δημοσίου τομέα, καθώς επίσης και με τα έσοδα και έξοδα αυτών. Στο ίδιο πλαίσιο εντάσσεται και η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακή εισροή (non-cash generating assets) και που σύμφωνα με τα IPSAS αποτελούν μεγάλο μέρος των περιουσιακών στοιχείων των φορέων του δημοσίου τομέα. Αντιθέτως, μια από τις κύριες αρχές των IFRS είναι ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν στην ουσία φορείς δημιουργίας ταμειακών εισροών. Έτσι, λοιπόν, στο IPSAS 21 «Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού» γίνεται στην ουσία αναφορά στα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακή εισροή και, παράλληλα, ορίζεται επακριβώς ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας χρήσης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

Η **δεύτερη** σημαντική διαφορά μεταξύ IPSAS και IFRS συνίσταται στο πλαίσιο εκτίμησης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, όπου παρατηρείται ότι, σύμφωνα με το IFRS 16 «Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού», η εκτίμηση αυτών θα πρέπει να γίνεται από πιστοποιημένο και ανεξάρτητο εκτιμητή, σε αντίθεση με το IPSAS 17 όπου, ναι μεν αναφέρεται ότι θα πρέπει να γίνεται εκτίμηση της αξίας των

περιουσιακών στοιχείων, χωρίς όμως να γίνεται σαφής αναφορά στις έννοιες ανεξάρτητος και πιστοποιημένος εκτιμητής.

Η **τρίτη** σημαντική διαφορά μεταξύ IPSAS και IFRS συνίσταται στο ότι στα IPSAS, σε πρακτικό επίπεδο, παρατηρείται ότι δίδεται μια ευρύτερη έννοια σε αυτό που χαρακτηρίζουμε ως «τομέα» με βάση το IPSAS 18 «Πληροφόρηση κατά Τομέα». Με βάση, λοιπόν, το IPSAS 18, μπορεί να χαρακτηριστεί ως ξεχωριστός τομέας μια δραστηριότητα ή ομάδα δραστηριοτήτων όπου θα πρέπει να δημοσιοποιεί ξεχωριστά τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς επίσης και τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη δραστηριότητά του, ενώ στα IFRS δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο.

Τέταρτη διαφορά που εντοπίζεται μεταξύ IPSAS και IFRS είναι ότι μία από τις κύριες διαδικασίες που σχετίζονται με τα IPSAS, είναι η σύγκριση του εγκεκριμένου και δημοσιοποιημένου προϋπολογισμού του εκάστοτε φορέα με την πραγματοποιηθείσα στο τέλος κάθε χρήσης οικονομική απόδοση του εν λόγω φορέα. Οι διαδικασίες αυτές αναφέρονται στο IPSAS 22 «Παρουσίαση Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις». Σε αντιδιαστολή με τα IPSAS, στα IFRS δεν υπάρχει σχετική αναφορά.

Πέμπτη και τελευταία σημαντική διαφορά που εντοπίζεται μεταξύ IPSAS και IFRS, είναι ότι στα IPSAS, λόγω του ότι σε γενικές γραμμές, σημαντικό μέρος των συναλλαγών είναι στην ουσία χωρίς αντάλλαγμα (non-exchange transactions), υπάρχουν συγκεκριμένοι όροι αναγνώρισης και επιμέτρησης των συναλλαγών αυτών, κάτι που προφανώς δεν αναφέρεται στα IFRS, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, δεν υφίσταται στα IFRS η έννοια της συναλλαγής χωρίς αντάλλαγμα. Πιο συγκεκριμένα, στα IPSAS υπάρχει το IPSAS 23 «Έσοδα από Μη Συναλλαγματικές Πράξεις», στο οποίο γίνεται σαφής αναφορά στην έννοια των συναλλαγών χωρίς αντάλλαγμα (IPSAS 23-Non-exchange transactions).

10.5 Παρουσίαση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων – EPSAS

Το 2013, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε ένα ερευνητικό σχέδιο με την πρόθεση να δημιουργηθούν εναρμονισμένα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα

Δημοσίου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS)¹², τα οποία θα εφαρμοστούν στα κράτη-μέλη της. Μεταξύ των ετών 1995 και 2002, ένα παρόμοιο σχέδιο είχε ήδη επιτευχθεί για τα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα, το οποίο οδήγησε στην υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS), τα οποία εκδόθηκαν από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB). Μέσω του σχεδίου των EPSAS θα αποφασιστεί το εάν τα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα θα ακολουθήσουν ένα παρόμοιο σχέδιο για τη σύγκλιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS), τα οποία προσαρμόζουν τα IFRS στο δημόσιο τομέα.

Οι Ευρωπαϊκοί Θεσμοί πίστευαν πως «δεν είναι εύκολο τα IPSAS να εφαρμοστούν σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπό την τωρινή τους μορφή, αλλά, από την άλλη μεριά, τα IPSAS αποτελούν μια αδιαμφισβήτητη πηγή για τη δυνητική εναρμόνιση των Ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημοσίου τομέα» (EC, 2013). Κατά συνέπεια, η Ευρωπαϊκή Ένωση υποστηρίζει την πρότυπη υιοθέτηση της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα από τις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις.

Η άμεση συνέπεια της εφαρμογής των EPSAS είναι η ανάθεση από τις κυβερνήσεις των κρατών – μελών της Ε.Ε. στους Ευρωπαϊκούς Θεσμούς της δυνατότητας να καθορίσουν και να επικαιροποιήσουν τον προϋπολογισμό του δημοσίου τομέα και τα λογιστικά πρότυπα. Η διαδικασία που θα ακολουθηθεί για την έκδοση των EPSAS και του συστήματος διακυβέρνησης αυτών θα αποτελέσει ένα σημείο – κλειδί ως προς την εγγύηση μιας προσέγγισης η οποία θα λαμβάνει υπόψη όλους τους εμπλεκόμενους κατά τη διαδικασία της τυποποίησης των προτύπων αυτών (Calmel, 2014). Ωστόσο, παρόλο που υπάρχουν ισχυρά κίνητρα για την ανάθεση τέτοιας δύναμης στους Ευρωπαϊκούς Θεσμούς (όπως η αποφυγή φταιξίματος – blame avoidance, η μετατόπιση ευθύνης – shifting responsibility, η ανάθεση στους ειδικούς κτλ.), η υιοθέτηση των EPSAS συνεπάγεται πως οι μεμονωμένες Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις των κρατών θα πρέπει να παραιτηθούν από την ικανότητα να εξασκούν σημαντική επιρροή στις εθνικές πολιτικές και οικονομικές αποφάσεις (Mattli & Buthe, 2005).

¹² European Commission [Communication - European public sector accounting standards \(EPSAS\) - Eurostat](#)

Εξαιτίας των ανωτέρω, οι Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις θα πρέπει αρχικά να λάβουν υπόψη το γεγονός πώς οι διαδικασίες λογιστικής εναρμόνισης (harmonization) προϋποθέτουν πάντα την ανάγκη για αναλυτικό καθορισμό των ζητημάτων που σχετίζονται με τις κοινές αξίες, τις διαφορές και τη διαδικασία διακυβέρνησης και ακολούθως να λάβουν υπόψη πως η δημόσια λογιστική χρησιμοποιούνταν πάντα πρωτίστως για να ελέγξει τις συμπεριφορές των ατόμων, δηλαδή να τους ενθαρρύνει να κάνουν πράγματα που, σε διαφορετική περίπτωση, δεν θα έκαναν ή να τους αποτρέψει από το να κάνουν πράγματα που, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαν κάνει.

10.6 Εφαρμογή των IPSAS στο Δημόσιο Τομέα

Ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα απαρτίζεται από διάφορες οντότητες. Η Κεντρική Κυβέρνηση αποτελεί τμήμα της Γενικής Κυβέρνησης και αποτελείται από την Κεντρική Διοίκηση, δηλαδή από την Προεδρία της Δημοκρατίας, την Βουλή των Ελλήνων, το Ελεγκτικό Συνέδριο, τα διάφορα Υπουργεία, τις Ανεξάρτητες Αρχές (π.χ. ΑΑΔΕ) και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις.

Στη Γενική Κυβέρνηση εφαρμόζεται ένα σύνολο σχεδίων λογαριασμών, όπως τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και τα συστήματα κωδικών αριθμών προϋπολογισμού. Με τα σχέδια αυτά των λογαριασμών καταρτίζεται και εκτελείται ο Προϋπολογισμός και ενημερώνεται η Λογιστική. Ειδικότερα, στην Κεντρική Διοίκηση, με τον Ν.3871/2010, καθιερώθηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, η οποία και τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2011, και, η οποία στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και έχει ως απώτερο σκοπό τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Το 2015, υπήρξε συμφωνία μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης, εκπροσωπούμενης από τον τότε αναπληρωτή υπουργό Οικονομικών, με την IFAC σχετικά με τη σημαντικότητα της εφαρμογής των προτύπων IPSAS στην Ελλάδα. Με το π.δ. 54/2018 θεσμοθετήθηκε η εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο βασίστηκε στα λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα και το οποίο εφαρμόζεται από 01/01/2019 στην Κ.Δ. και από 01/01/2025 από τους φορείς της Γ.Κ. Καθώς το λογιστικό σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης βασιζόταν μέχρι πρότινος, εν πολλοίς, στη λογιστική ταμειακής βάσης, η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας διοίκησης (όπως τα Διεθνή

Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα) επέφερε αδυναμία αξιοποίησης των δημόσιων πόρων και σημαντικά κόστη για το δημόσιο, όπως αυξημένο κόστος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, αυξημένο κόστος δανεισμού, μη βέλτιστη κατανομή των δημόσιων πόρων (οι οποίοι είναι σημαντικοί για την αύξηση της απασχόλησης, του ΑΕΠ κτλ.) και, συνακόλουθα, μείωση της ανταγωνιστικότητας κτλ., κενό το οποίο έρχεται να καλύψει η εφαρμογή του ΛΠΓΚ.

Η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο ως προς την υιοθέτηση των IPSAS σε σχέση με άλλες χώρες. Τα αυξημένα κόστη που αναφέρθηκαν παραπάνω οφείλονται στη μείωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας που δημιουργούνται από τη μη χρησιμοποίηση της λογιστικής στη βάση των δεδουλευμένων, προκειμένου να απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές σε δεδουλευμένη βάση και να βελτιωθεί η ποιότητα, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των δημοσίων οικονομικών στοιχείων. Για αυτό το λόγο, κρίθηκε επιβεβλημένη η υιοθέτηση του ΛΠΓΚ, προκειμένου να απεικονίζεται ορθώς και με ομοιομορφία η οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της Γενικής Κυβέρνησης, να αντλούνται αξιόπιστες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και να διευκολύνεται ο έλεγχος.

10.7 Σκοπός της εφαρμογής των IPSAS

Πολύ σημαντικό στοιχείο για την παγκόσμια ανάπτυξη και ευημερία είναι η σύγκλιση και εναρμόνιση των δημοσίων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες και οργανισμούς. Τα πολυάριθμα κρούσματα απάτης, φοροκλοπής, διαπλοκής κ.ά. έχουν αναγκάσει τις κυβερνήσεις τα τελευταία χρόνια να εφαρμόσουν μεταρρυθμίσεις στους λογιστικούς κανόνες, που θα μπορούν να ανταποκριθούν στις σύγχρονες ανάγκες πάταξης της διαφθοράς.

Μεταξύ των πολυάριθμων αλλαγών στη λογιστική των κυβερνήσεων είναι και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). Τα Πρότυπα αυτά που είναι βασισμένα, κυρίως, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ιδιωτικού τομέα και απευθύνονται, κυρίως, στο δημόσιο τομέα. Σκοπός τους είναι η βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημοσίου τομέα σε όλο τον κόσμο και η θέσπιση κριτηρίων για καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η

γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων.

Πρόκειται, ουσιαστικά, για ένα Διπλογραφικό Σύστημα, το οποίο στηρίζεται στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (European System of Accounts- ESA), έχει μία δομή σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογιστικού Σχεδίου κι αυτό διευκολύνει, κεντρικά, την Ευρωπαϊκή Ένωση να αποκομίζει μία γρήγορη εικόνα -σε όλον τον χώρο της Ευρώπης και στη χώρα μας ξεχωριστά- για το τι είδους δαπάνες πραγματοποιούνται. Αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την άσκησης πολιτικής, εφόσον δίνει τη δυνατότητα εύκολα, μέσα από το σύστημα αυτό, η Κυβέρνηση ή άλλα όργανα -και εν τέλει οι πολίτες- να ελέγχουν ότι συγκεκριμένο ποσοστό (%) των δημοσίων πόρων ξοδεύτηκε ή θα ξοδευτεί σε συγκεκριμένο τομέα, π.χ. την παιδεία, την υγεία, τις ένοπλες δυνάμεις κ.ο.κ.

Μέσω, λοιπόν, της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) επιτυγχάνονται τα εξής:

- Εξασφαλίζεται αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση
- Βελτιώνεται η ποιότητα και η συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα, σε όλο τον κόσμο.
- Θεσπίζονται κριτήρια για θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών
- Εξασφαλίζεται υψηλή και αναγνωρισμένη ποιότητα στην κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων του Δημοσίου Τομέα με τη σύνταξη των ακόλουθων χρηματοοικονομικών αναφορών:
 - ✓ Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό)
 - ✓ Κατάσταση οικονομικής επίδοσης (αποτελέσματα χρήσεως).
 - ✓ Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
 - ✓ Κατάσταση ταμειακών ροών.
 - ✓ Κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών οικονομικών μεγεθών της Κυβέρνησης.

✓ Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων

Εφόσον με τα πρότυπα αυτά καθορίζεται τυποποιημένα ο τρόπος με τον οποίο οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα αναγνωρίζονται, επιμετρούνται, παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας του δημόσιου τομέα, καλύπτονται οι ανάγκες των χρηστών (εσωτερικών και εξωτερικών) των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την παροχή πληροφοριών που απαιτούνται για τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων. Τελικός στόχος είναι η παροχή καλύτερης δημόσιας υπηρεσίας και η επίτευξη βιώσιμων δημόσιων οικονομικών, που θα κληροδοτηθούν στις επόμενες γενιές.

10.8 Πεδίο εφαρμογής των IPSAS

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι σχεδιασμένα κυρίως για την εφαρμογή σε οντότητες του δημοσίου τομέα, οι οποίες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- Είναι υπεύθυνες για την παράδοση υπηρεσιών οι οποίες ωφελούν το δημόσιο κοινό και / ή αναδιανέμουν εισόδημα και πλούτο
- Χρηματοδοτούν κυρίως τις δραστηριότητές τους, άμεσα ή έμμεσα, μέσω φόρων και / ή μεταφορών από άλλα επίπεδα διακυβέρνησης, κοινωνικών συνεισφορών, χρέους ή τελών και
- Δεν έχουν ως κύριο σκοπό τη δημιουργία κέρδους

Επομένως, τα IPSAS δύνανται να εφαρμοστούν από:

- Εθνικές Κυβερνήσεις (π.χ. Υπουργεία, Δημόσιες Υπηρεσίες, Ένοπλες Δυνάμεις, Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, Ανεξάρτητες Αρχές κ.λπ.)
- Επαρχιακές και τοπικές αυτοδιοικήσεις (π.χ. περιφέρειες, δήμοι κ.λπ.)
- Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (π.χ. Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμοί Απασχόλησης κ.λπ.) 107
- Αυτόνομες οντότητες του δημοσίου τομέα (π.χ. Πανεπιστήμια, Νοσοκομεία, Λοιπές μονάδες υγείας)
- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
- Λοιπούς Φορείς Γενικής Κυβέρνησης.

Υπάρχουν, επίσης, ορισμένες Δημόσιες επιχειρήσεις όπως π.χ. ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ κλπ. που εφαρμόζουν ήδη τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

10.9 Προκλήσεις και ευκαιρίες κατά την εφαρμογή των IPSAS

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα αναμένεται να επιφέρει σημαντικές οργανωτικές και διοικητικές μεταρρυθμίσεις, γεγονός που θα δημιουργήσει ανάγκες σχετικά με:

- ❖ Την κατάρτιση του προσωπικού και την ανάπτυξη ικανοτήτων αυτού προκειμένου να διασφαλιστούν οι απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για την αποτελεσματική εφαρμογή αυτών των προτύπων
- ❖ Το συντονισμό και την συνεργασία μεταξύ διαφόρων κρατικών υπηρεσιών, τμημάτων και οντοτήτων
- ❖ Την αλλαγή νοοτροπίας και οργανωτικής κουλτούρας με προσανατολισμό στην αξιολόγηση και τη συνεχή βελτίωση
- ❖ Τη δημιουργία αποτελεσματικών δομών διακυβέρνησης, μηχανισμών παρακολούθησης και διαδικασιών επιβολής για να διασφαλιστεί η συμμόρφωση και η συνέπεια στις πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχείρισης

Ακολούθως, αναμένεται να απαιτηθούν:

- ❖ Συνεχή προγράμματα κατάρτισης και επαγγελματικής ανάπτυξης για διευθυντικά στελέχη και προσωπικό του δημόσιου τομέα προκειμένου να βελτιώσουν την κατανόηση και την εφαρμογή αυτών των προτύπων
- ❖ Τακτική αναθεώρηση και ενημέρωση των εθνικών ρυθμιστικών πλαισίων ώστε να ευθυγραμμίζονται με τα εξελισσόμενα διεθνή πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές
- ❖ Συνεργασία και ανταλλαγή γνώσεων μεταξύ χωρών και διεθνών οργανισμών που διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στη διευκόλυνση της ανταλλαγής εμπειριών, διδαγμάτων και καινοτόμων προσεγγίσεων για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στη δημόσια διοίκηση.

Οι προκλήσεις που καλούνται, λοιπόν, να αντιμετωπίσουν οι εθνικές κυβερνήσεις από την εφαρμογή των IPSAS σχετίζονται τόσο με επιχειρησιακούς παράγοντες όσο και με τον ανθρώπινο παράγοντα, αυτόν καθ' εαυτόν, και η εφαρμοσιμότητά τους εξελίσσεται σε μια πολυπαραγοντική εξίσωση.

Παρά τις διαφορετικές απόψεις και το διαφορετικό βαθμό ετοιμότητας κάθε χώρας για την εφαρμογή των νέων διεθνών λογιστικών προτύπων, η υιοθέτηση τους στο δημόσιο τομέα, παρέχει πολυάριθμα οφέλη για τους επενδυτές, τους πιστωτές και τους πολίτες. Οι επενδυτές και οι πιστωτές, από τη μεριά τους, και προκειμένου να αξιολογήσουν την πιστοληπτική ικανότητα και το επενδυτικό δυναμικό των φορέων του δημόσιου τομέα, βασίζονται σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Η υιοθέτηση των συγκεκριμένων διεθνών προτύπων, ενισχύει τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία αυτών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ώστε να επιτρέπει στους επενδυτές και τους πιστωτές, να λαμβάνουν πιο ενημερωμένες αποφάσεις. Οι πολίτες, από την άλλη, που είναι οι τελικοί δικαιούχοι των δημόσιων υπηρεσιών, επωφελούνται από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, ως αποδέκτες καλύτερων παροχών. Συνολικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) προάγουν την αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων, καθώς διασφαλίζουν, ότι οι πολίτες λαμβάνουν υπηρεσίες και αγαθά αντάξια των χρημάτων που δαπανώνται για αυτά. Παράλληλα, οι διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες που παράγουν, επιτρέπουν στους πολίτες να ζητούν από τις κυβερνητικές υπηρεσίες, να είναι υπεύθυνες για τις αποφάσεις τους, σχετικά με την οικονομική διαχείριση και τις δαπάνες.

Η τρέχουσα κατάσταση υιοθέτησης των IPSAS σε όλο τον κόσμο, έχει αρχίσει να παρέχει σε όλο το δημόσιο τομέα, σημαντικά και κοινά πλεονεκτήματα τόσο για τους εσωτερικούς, όσο και για τους εξωτερικούς χρήστες, τα οποία περιλαμβάνουν:

- Μεγαλύτερη λογοδοσία και διαφάνεια
- Καλύτερη λήψη αποφάσεων
- Βελτιωμένη αποτελεσματικότητα
- Συνέπεια και εφαρμογή δεδομένων
- Σωστή οικονομική διαχείριση
- Ευρύτερα οικονομικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα

- Κυβερνητική σταθερότητα
- Διεθνή συγκρισιμότητα
- Ενίσχυση της συνάφειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών

Επιπλέον σε σχέση με τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, του κόστους κλπ., προβλέπεται να αποκομιστούν τα ακόλουθα επιμέρους οφέλη:

- Πιο εστιασμένη χρήση πόρων
- Βελτιωμένη ορατότητα για κεφαλαιουχικές δαπάνες
- Βελτιωμένη διαχείριση των μακροχρόνιων υποχρεώσεων
- Βελτιωμένη διαχείριση ακινήτων και αποθεμάτων
- Καλύτερη διαχείριση των προβλέψεων
- Βελτιωμένη λήψη οικονομικών αποφάσεων
- Βελτιωμένη οικονομική διαχείριση
- Βελτιωμένη ανάκτηση κόστους
- Βελτιωμένη διαχείριση μακροπρόθεσμου χρηματοοικονομικού κινδύνου.

Συνοπτικά, ωστόσο, τα σημαντικότερα οφέλη της εφαρμογής των IPSAS συνίστανται στην αξιολόγηση και τη συνεχή βελτίωση, όπως και την ολιστική θεώρηση. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ενθαρρύνουν τις οντότητες του δημόσιου τομέα να καθιερώσουν μηχανισμούς παρακολούθησης και αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας προγραμμάτων και δραστηριοτήτων. Αυτή η διαδικασία αξιολόγησης παρέχει πολύτιμη ανατροφοδότηση σχετικά με την απόδοση και τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν, επιτρέποντας τη συνεχή βελτίωση στις αποφάσεις κατανομής πόρων. Επιτρέπεται, κατ'αυτόν τον τρόπο, η συγκριτική αξιολόγηση μεταξύ δημοσίων φορέων ως προς τομείς δραστηριότητας, χώρο και χρόνο και διευκολύνεται η πρόσβαση σε κεφάλαια. Μέσω, δε, της υιοθέτησης του προϋπολογισμού βάσει απόδοσης, οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να εντοπίσουν τομείς προς βελτίωση και να λάβουν τεκμηριωμένες αποφάσεις για την ανακατανομή των πόρων ως προς την επίτευξη καλύτερων αποτελεσμάτων. Η, δε, διαδικασία αξιολόγησης βοηθά στον εντοπισμό επιτυχημένων στρατηγικών και βέλτιστων πρακτικών που μπορούν να αναπαραχθούν σε προγράμματα ή να

μοιραστούν μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα, οδηγώντας σε αυξημένη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα στη χρήση των δημόσιων πόρων. Τα IPSAS προάγουν, επίσης, τον εκσυγχρονισμό της διοίκησης των φορέων μέσα από τον επανασχεδιασμό όλων των επιχειρησιακών διαδικασιών για τη λήψη αποφάσεων και λογιστικών πολιτικών για την παρακολούθηση αυτών. Τέλος, μέσα από την ενοποίηση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προωθεί η υιοθέτηση των IPSAS, επιτρέπεται μια πιο ολιστική αξιολόγηση των αποφάσεων και ενεργειών, καθώς και της επίδοσης και του αντίκτυπου αυτών στο δημόσιο τομέα.

Μελέτη Περιπτώσεων

Παράδειγμα 1: Αναδιατύπωση συναλλαγής επιχορηγήσεων επενδύσεων σε περιπτώσεις οντοτήτων που ακολουθούν τα κλαδικά λογιστικά σχέδια του Δημοσίου Τομέα

Έστω δημόσιο νοσοκομείο το οποίο εντός της χρήσης 2023 έχει εγγράψει στην πίστωση του λογαριασμού 43. «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» συνολικά ποσά ύψους 10 εκ. € που αφορούν επιχορηγήσεις επενδύσεων αποκτηθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Το νοσοκομείο εμφανίζει επίσης έσοδα από αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων ύψους 3 εκ. €, τα οποία αφορούν πάγια που αποκτήθηκαν τόσο εντός του 2023, όσο και σε προηγούμενες χρήσεις. Τα εν λόγω έσοδα ύψους 3 εκ. € έχουν εγγραφεί κατά το κλείσιμο της χρήσης στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05, με παράλληλη χρέωση του 43. Τέλος, σημειώνεται ότι στο κλεισμένο ισοζύγιο της χρήσης (μετά τις εγγραφές μεταφοράς των αποτελεσματικών λογαριασμών σε λογαριασμούς ισολογισμού) και στον ισολογισμό, ο λογαριασμός 43 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 30 εκ. €. Ακολουθούν οι προσαρμογές στις αναδιατυπωμένες καταστάσεις λόγω των ανωτέρω γεγονότων: Σύμφωνα με τους ορισμούς του ΛΠΓΚ οι επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν κεφαλαιοποιούνται απευθείας στην καθαρή θέση, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου (συνήθως όταν αποκτάται το πάγιο). Ως εκ τούτου, το νοσοκομείο θα πρέπει να μεταφέρει το σύνολο του ποσού που εγγράφηκε στην πίστωση του λογ/σμού 43 κατά τη χρήση 2023 (ύψους 10 εκ. €) στα **έσοδα από μεταβιβάσεις** στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ. Το

νοσοκομείο δεν θα απεικονίσει σε καμία γραμμή της αναδιατυπωμένης ΚΑΧ τα έσοδα από αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων ύψους 3 εκ. €. Κατά συνέπεια, η συνολική επίδραση των ανωτέρω γεγονότων στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ σε σχέση με την αρχική είναι η εξής:

Έσοδα από μεταβιβάσεις: +10 εκ. €

Λοιπά Έσοδα και Κέρδη: -3 εκ.€

Συνολική επίδραση στο αποτέλεσμα: +7 εκ. €

Τέλος, επισημαίνεται ότι το ΛΠΓΚ δεν προβλέπει αποθεματικό επιχορηγήσεων επενδύσεων, και ως εκ τούτου το νοσοκομείο θα έπρεπε να μεταφέρει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 43 στο τέλος της χρήσης (ύψους 30 εκ. €) στη γραμμή «Αποτελέσματα εις νέον». Όμως, με δεδομένο ότι αμφότερες οι γραμμές «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» και «Αποτελέσματα εις νέον» αποτελούν μέρος της Καθαρής Θέσης, η οποία εμφανίζεται ως συνολικό κονδύλι στον αναδιατυπωμένο Ισολογισμό, το νοσοκομείο δεν χρειάζεται να προβεί σε καμία προσαρμογή στον αναδιατυπωμένο Ισολογισμό. Σε περίπτωση που θέλαμε να απεικονίσουμε το σύνολο των ανωτέρω προσαρμογών ως εγγραφές αναδιατύπωσης (προσαρμογής), η λογιστική αποτύπωση θα ήταν η εξής:

Εγγραφή 1 - Μεταφορά της πίστωσης του λογαριασμού 43 στα έσοδα από μεταβιβάσεις:

31/12/2023

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (λογ/σμός 43)	10 εκ. €
Έσοδα από μεταβιβάσεις	10 εκ. €

Εγγραφή 2 – Αντιλογισμός εσόδων από αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων:

31/12/2023

Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις
παγίων επενδύσεων (λογ/σμός
81.01.05)

3 εκ. €

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (λογ/σμός
43)

3 εκ. €

Εγγραφή 3 – Μεταφορά των παραπάνω προσαρμογών εσόδων και εξόδων στο
αποτέλεσμα εις νέον:

31/12/2023

Έσοδα από μεταβιβάσεις

10 εκ. €

Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις
παγίων επενδύσεων (λογ/σμός
81.01.05)

3 εκ. €

Αποτελέσματα εις νέον

7 εκ. €

Σημειώνεται ότι η εγγραφή 3 διενεργείται λόγω του ότι η οντότητα έχει ήδη κλείσει/μεταφέρει στα αποτελέσματά της τους αποτελεσματικούς της λογαριασμούς πριν τη διαδικασία αναδιατύπωσης. Συνεπώς, θα πρέπει να μεταφέρει εκ νέου στα «Αποτελέσματα εις νέον» τα υπόλοιπα των αποτελεσματικών λογαριασμών που προέκυψαν λόγω των ανωτέρω εγγραφών αναδιατύπωσης 1 & 2.

Εγγραφή 4 – Μεταφορά εναπομείναντος υπολοίπου λογαριασμού 43 στο αποτέλεσμα
εις νέον:

31/12/2023

Επιχορηγήσεις επενδύσεων (λογ/σμός
43)

23 εκ. €

Αποτελέσματα εις νέον

23 εκ. €

Με την 4η εγγραφή, το εναπομείναν υπόλοιπο του λογαριασμού 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων», ήτοι $30 - (10-3) = 23$ εκ. € μεταφέρεται απευθείας

στα σωρευμένα «αποτελέσματα εις νέον», καθώς βάσει του ΛΠΓΚ αποτελεί έσοδο το οποίο θα έπρεπε να είχε αναγνωριστεί ως τέτοιο σε προηγούμενες χρήσεις. Σε συνέχεια των ανωτέρω εγγραφών, το συνολικό ποσό του λογ/σμού 43. «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» ύψους 30 εκ. € έχει ορθά μεταφερθεί στα «Αποτελέσματα εις νέον». Από το εν λόγω ποσό, τα 23 εκ. € αφορούν προηγούμενες χρήσεις ενώ τα 7 εκ. € αφορούν την κλειόμενη χρήση του 2023, και ως εκ τούτου εμφανίζονται και ως προσαρμογές στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ (10 εκ. € «Έσοδα από μεταβιβάσεις» μείον 3 εκ. € «Λοιπά έσοδα»). Όπως προαναφέρθηκε, με δεδομένο ότι τόσο οι «Επιχορηγήσεις επενδύσεων» όσο και τα «Αποτελέσματα εις νέον» αποτελούν μέρος της Καθαρής Θέσης, ουδεμία προσαρμογή γίνεται στον αναδιατυπωμένο Ισολογισμό.

Παράδειγμα 2 - Αναδιατύπωση συναλλαγής επιχορηγήσεων επενδύσεων σε περιπτώσεις οντοτήτων που ακολουθούν Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – ΕΛΠ

Έστω Ανώνυμη Εταιρεία της Γενικής Κυβέρνησης η οποία εντός της χρήσης 2023 έχει εγγράψει στην πίστωση του λογαριασμού 58¹³ «Κρατικές Επιχορηγήσεις» συνολικά ποσά ύψους 10 εκ. € που αφορούν επιχορηγήσεις επενδύσεων αποκτηθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Η Α.Ε. εμφανίζει επίσης έσοδα από αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων ύψους 3 εκ. €, τα οποία αφορούν πάγια που αποκτήθηκαν τόσο εντός του 2023, όσο και σε προηγούμενες χρήσεις. Τα εν λόγω έσοδα ύψους 3 εκ. € έχουν εγγραφεί κατά το κλείσιμο της χρήσης στην πίστωση του λογαριασμού 71.01 «Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων», με παράλληλη χρέωση του 58. Τέλος, σημειώνεται ότι στο κλεισμένο ισοζύγιο της χρήσης (μετά τις εγγραφές μεταφοράς των αποτελεσματικών λογαριασμών σε λογαριασμούς ισολογισμού) και στον ισολογισμό ο λογαριασμός 58 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 30 εκ. €. Ακολουθούν οι προσαρμογές στις αναδιατυπωμένες καταστάσεις λόγω των ανωτέρω γεγονότων: Σύμφωνα με τους ορισμούς του ΛΠΓΚ οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου (συνήθως όταν

¹³ Εναλλακτικά θα μπορούσε να είχε χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 56.02 «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την παρ.1 του αρ. 23 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις (δηλαδή εγγράφονται σε πίστωση λογαριασμού της ομάδας 5).

αποκτάται το πάγιο). Ως εκ τούτου, δεν αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (π.χ. με τα έξοδα από αποσβέσεις), όπως συμβαίνει στα ΕΛΠ. Συνεπώς, η Α.Ε. θα πρέπει να μεταφέρει το σύνολο του ποσού που εγγράφηκε στην πίστωση του λογ/σμού 58 κατά τη χρήση 2023 (ύψους 10 εκ. €) στα έσοδα από μεταβιβάσεις στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ. Η Α.Ε. δεν θα απεικονίσει σε καμία γραμμή της αναδιατυπωμένης ΚΑΧ τα έσοδα από αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων ύψους 3 εκ. €. Κατά συνέπεια, η συνολική επίδραση των ανωτέρω γεγονότων στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ σε σχέση με την αρχική είναι η εξής:

Έσοδα από μεταβιβάσεις: +10 εκ. €

Λοιπά Έσοδα και Κέρδη: -3 εκ.€

Συνολική επίδραση στο αποτέλεσμα: +7 εκ. €

Τέλος, επισημαίνεται η Α.Ε. θα πρέπει να μεταφέρει το πιστωτικό υπόλοιπο τέλους χρήσης του λογαριασμού υποχρεώσεων 58 (ύψους 30 εκ. €) στη γραμμή «Αποτελέσματα εις νέον». Δεδομένου ότι τα αποτελέσματα εις νέον αποτελούν λογαριασμό καθαρής θέσης, η Α.Ε. θα εμφανίσει στον αναδιατυπωμένο Ισολογισμό αυξημένη καθαρή θέση κατά 30 εκ €, με ισόποση μείωση των υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που θέλαμε να απεικονίσουμε το σύνολο των ανωτέρω προσαρμογών ως εγγραφές αναδιατύπωσης (προσαρμογής), η λογιστική αποτύπωση θα ήταν η εξής:

Εγγραφή 1 - Μεταφορά της πίστωσης του λογαριασμού 58 στα έσοδα από μεταβιβάσεις:

31/12/2023

Κρατικές επιχορηγήσεις (λογ/σμός 58)	10 εκ. €
Έσοδα από μεταβιβάσεις	10 εκ. €

Εγγραφή 2 – Αντιλογισμός εσόδων από αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων:

31/12/2023

Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων (λογ/σμός 71.01)	3 εκ. €	
Κρατικές επιχορηγήσεις (λογ/σμός 58)		3 εκ. €

Εγγραφή 3 – Μεταφορά των παραπάνω προσαρμογών εσόδων και εξόδων στο αποτέλεσμα εις νέον:

31/12/2023

Έσοδα από μεταβιβάσεις	10 εκ. €	
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων (λογ/σμός 71.01)		3 εκ. €
Αποτελέσματα εις νέον		7 εκ. €

Σημειώνεται ότι η εγγραφή 3 διενεργείται λόγω του ότι η οντότητα έχει ήδη κλείσει/μεταφέρει στα αποτελέσματά της τους αποτελεσματικούς της λογαριασμούς πριν τη διαδικασία αναδιατύπωσης. Συνεπώς, θα πρέπει να μεταφέρει εκ νέου στα «Αποτελέσματα εις νέον» τα υπόλοιπα των αποτελεσματικών λογαριασμών που προέκυψαν λόγω των ανωτέρω εγγραφών αναδιατύπωσης 1 & 2.

Εγγραφή 4 – Μεταφορά εναπομείναντος υπολοίπου λογαριασμού 58 στο αποτέλεσμα εις νέον:

31/12/2023

Κρατικές επιχορηγήσεις (λογ/σμός 58)	23 εκ. €	
Αποτελέσματα εις νέον		23 εκ. €

Με την 4η εγγραφή, το εναπομείναν υπόλοιπο του λογαριασμού 58 «Κρατικές Επιχορηγήσεις», ήτοι $30 - (10-3) = 23$ εκ. € μεταφέρεται απευθείας στα σωρευμένα

«Αποτελέσματα εις νέον», καθώς βάσει του ΛΠΓΚ, αποτελεί έσοδο το οποίο θα έπρεπε να είχε αναγνωριστεί ως τέτοιο σε προηγούμενες χρήσεις. Σε συνέχεια των ανωτέρω εγγραφών, το συνολικό ποσό του λογ/σμού 58 «Κρατικές Επιχορηγήσεις» ύψους 30 εκ. € έχει ορθά μεταφερθεί στα «Αποτελέσματα εις νέον». Από το εν λόγω ποσό, τα 23 εκ. € αφορούν προηγούμενες χρήσεις, ενώ τα 7 εκ. € αφορούν την κλειόμενη χρήση του 2023, και ως εκ τούτου εμφανίζονται και ως προσαρμογές στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ (10 εκ. € «Έσοδα από μεταβιβάσεις» μείον 3 εκ. € «Λοιπά έσοδα»). Όπως προαναφέρθηκε, λόγω της εν λόγω μεταφοράς η Α.Ε. θα εμφανίσει στον αναδιατυπωμένο Ισολογισμό αυξημένη καθαρή θέση κατά 30 εκ €, με ισόποση μείωση των υποχρεώσεων.

Σύνοψη κεφαλαίου

Συνοπτικά, στο παρόν κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση όλων των δημοσιευμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), ενώ, στη συνέχεια, γίνεται αναφορά τις κυριότερες ομοιότητες και διαφορές του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει βασιστεί κατά κύριο λόγο στα IPSAS, με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τα IFRS (International Financial Reporting Standards), ως προαγγέλων των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Παρουσιάζονται, επίσης, ιδιαίτερος, οι διαφορές μεταξύ IPSAS και IFRS, ενώ, στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards). Σε επόμενα κεφάλαια αναλύεται η εφαρμογή των IPSAS στο Δημόσιο Τομέα. αναλύεται ο σκοπός της εφαρμογής τους, όπως και το πεδίο εφαρμογής τους, ενώ τέλος, γίνεται εκτενής αναφορά στις προκλήσεις και τις ευκαιρίες που προκύπτουν από την εφαρμογή των IPSAS.

Συνεπώς, οι επιμορφωνόμενοι, με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας εισάγονται στα Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), ενημερώνονται για τις βασικές ομοιότητες και διαφορές του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει βασιστεί κατά κύριο λόγο στα IPSAS, με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τα IFRS (International Financial Reporting Standards), ως προαγγέλων των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), γνωρίζουν συνοπτικά τα

Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards), εξοικειώνονται με την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) στο Δημόσιο Τομέα, όπως και με το σκοπό και το πεδίο εφαρμογής τους, και, τέλος, γνωρίζουν τις προκλήσεις και τις ευκαιρίες που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) στο Δημόσιο Τομέα. Τέλος, μέσα από τα αναλυτικά παραδείγματα που παρατίθενται παρακάτω, έχουν την ευκαιρία να γνωρίσουν αναλυτικά τις διαφορές που ανακύπτουν κατά τον χειρισμό συγκεκριμένου λογιστικού γεγονότος από οντότητες που εφαρμόζουν είτε τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια είτε τα Ε.Λ.Π. και καλούνται να αναδιατυπώσουν συγκριμένες συναλλαγές βάσει του ΛΠΓΚ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 11)

11.1 Εισαγωγή

11.1.1 Σκοπός της θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η εισαγωγή των στελεχών των δημόσιων υπηρεσιών στην ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αριθμοδεικτών. Για το λόγο αυτό, γίνεται ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που καλούνται να συντάξουν οι οντότητες που υπάγονται στο Π.Δ. 54/2018, ενώ στη συνέχεια γίνεται αναφορά στον ορισμό των χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών και στους χρήστες αυτών. Παρακάτω, γίνεται αναλυτική παρουσίαση των επιμέρους χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών, ανά κατηγορία αυτών, ενώ, στο τέλος, γίνεται εκτενής αναφορά στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της χρήσης αριθμοδεικτών. Στο τέλος της ενότητας παρουσιάζονται αναλυτικά παραδείγματα-μελέτες περιπτώσεων με τη χρήση αριθμοδεικτών τόσο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Δημοσίου Τομέα, όσο και σε υποθετική περίπτωση οικονομικής οντότητας.

11.1.2 Προσδωκόμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να γνωρίσουν σε βάθος τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλούνται να συντάξουν οι οντότητες που υπάγονται στο Π.Δ. 54/2018
- Να εισαχθούν στις έννοιες των αριθμοδεικτών και να γνωρίσουν τους πιθανούς χρήστες αυτών
- Να εμβαθύνουν στους επιμέρους αριθμοδείκτες ανά κατηγορία αυτών
- Να γνωρίσουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της χρήσης αυτών
- Να γνωρίσουν, μέσα από αναλυτικά παραδείγματα, την εφαρμογή και την ερμηνεία των αριθμοδεικτών.

11.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται οι ορισμοί των αριθμοδεικτών, καθώς και οι δυνατότητές τους για διαχρονική και διαστρωματική ανάλυση, προκειμένου οι αναλυτές να οδηγούνται σε ασφαλή συμπεράσματα. Στη συνέχεια, γίνεται παρουσίαση των αριθμοδεικτών μέσα από την αναλυτική περιγραφή των βασικών κατηγοριών αριθμοδεικτών και κάποιων εκ των ουσιωδών δεικτών που συνθέτουν τις παραπάνω βασικές κατηγορίες. Περαιτέρω, παρουσιάζεται πώς προκύπτει ο καθένας από αυτούς, τι απεικονίζει και σε ποια συμπεράσματα δύναται να οδηγήσει τον αναλυτή, ενώ, σε αρκετές περιπτώσεις, παρατίθενται οι αριθμοδείκτες τους οποίους θα πρέπει να συνεξετάζουν οι αναλυτές προκειμένου να οδηγούνται σε ασφαλή συμπεράσματα. Τέλος, παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από τη χρήση των αριθμοδεικτών, όπως και οι κίνδυνοι που εγκυμονεί η μη ορθή χρήση και παρουσίασή τους.

11.2 Ορισμός αριθμοδεικτών και χρήστες αυτών

Οι αριθμοδείκτες ή χρηματοοικονομικοί δείκτες (*financial ratios/accounting ratios*) είναι το πηλίκο μεταξύ επιλεγμένων αριθμητικών τιμών που λαμβάνονται από τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Καταρτίζονται με σκοπό τον προσδιορισμό της πραγματικής θέσεως ή της αποδοτικότητας των διάφορων τμημάτων ή ολόκληρων τομέων οι οποίοι αφορούν μία οικονομική οντότητα και, σε τελική ανάλυση, της πραγματικής κατάστασης ολόκληρης της οικονομικής οντότητας ή και γενικότερα του κλάδου στον οποίο ανήκει η οντότητα αυτή. Γενικά, στη διεθνή βιβλιογραφία εντοπίζεται πλήθος και ποικιλία αριθμοδεικτών, οι οποίοι εξειδικεύονται ανάλογα με την φύση της οντότητας, τις ανάγκες του αναλυτή, αλλά και τους περιορισμούς που υφίστανται στην αναζήτηση της πληροφορίας. Ένας αριθμοδείκτης παριστάνεται συνήθως είτε με τη μορφή πηλίκου κάποιων μεγεθών είτε με τη μορφή ποσοστού (%).

Οι άμεσα ενδιαφερόμενοι από την ανάλυση και ερμηνεία των αριθμοδεικτών σε μία επιχείρηση μπορεί να είναι οι εξής:

- Μέτοχοι
- Πελάτες
- Πιστωτές
- Εργαζόμενοι

- Δημόσιες υπηρεσίες
- Διοικήσεις τραπεζικών ιδρυμάτων κ.α.

Οι άμεσα ενδιαφερόμενοι από την ανάλυση και ερμηνεία των αριθμοδεικτών σε ένα κράτος μπορεί να είναι οι εξής:

- Πολίτες
- Πολιτικοί
- Πιστωτές
- Επενδυτές (Διεθνή Πιστωτικά Ιδρύματα, Ασφαλιστικά Ταμεία, ΑΕΔΑΚ κλπ.)
- Επιχειρήσεις
- Δωρητές
- Οίκοι Αξιολόγησης κ.α.

Αξίζει να διευκρινιστεί ότι η ανάλυση αριθμοδεικτών στο Δημόσιο Τομέα απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή, καθώς η ερμηνεία τους διαφοροποιείται ουσιαστικά από εκείνη του ιδιωτικού τομέα. Ο δημόσιος τομέας δεν αποσκοπεί στη μεγιστοποίηση κέρδους, αλλά στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος, γεγονός που επηρεάζει τόσο τη φύση των οικονομικών μεγεθών όσο και τη σημασία των δεικτών. Επομένως, η αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης ή της βιωσιμότητας οφείλει να λαμβάνει υπόψη τον θεσμικό ρόλο του φορέα και τους ευρύτερους δημοσιονομικούς και κοινωνικούς στόχους του.

Οι αναλυτές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναλύουν τις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση ταμειακών ροών) χρησιμοποιώντας τους χρηματοοικονομικούς δείκτες ή αριθμοδείκτες, με σκοπό να αντλήσουν πληροφορίες σχετικά με τη ρευστότητα, τη δραστηριότητα, την αποδοτικότητα και την βιωσιμότητα μιας οντότητας ως προς τη διάρθρωση των κεφαλαίων της και, σε τελική ανάλυση, την πραγματική κατάσταση ολόκληρης της οικονομικής μονάδας. Η ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διακρίνεται σε εσωτερική και εξωτερική, ανάλογα με το αν η ανάλυση διενεργείται από πρόσωπα που έχουν άμεση σχέση με την οικονομική μονάδα ή αν είναι τρίτα πρόσωπα.

Εσωτερική είναι η ανάλυση που γίνεται από πρόσωπα τα οποία έχουν άμεση σχέση με την οικονομική μονάδα και μπορούν ανά πάσα στιγμή να έχουν πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία και να ελέγχουν τους επιμέρους λογαριασμούς και τα

διάφορα λογιστικά έγγραφα. Το βασικότερο πλεονέκτημα όσον αφορά το συγκεκριμένο είδος ανάλυσης είναι ότι δίνει τη δυνατότητα σε εκείνον που τη διενεργεί να ελέγξει τις διάφορες μεθόδους που εφαρμόστηκαν και, συνεπώς, η ανάλυση αποκτά περισσότερη διαύγεια και επιτρέπει στον αναλυτή να εμβαθύνει σε αυτήν. Η συγκεκριμένη ανάλυση γίνεται από πρόσωπα της οικονομικής οντότητας, τα οποία κυρίως ενδιαφέρονται για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας της οικονομικής οντότητας και την ερμηνεία των μεταβολών της οικονομικής της κατάστασης. Συγχρόνως, η εσωτερική ανάλυση προσπαθεί να ερμηνεύσει κάποια οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία είναι απαραίτητα στην διοίκησή της προκειμένου να μπορέσει να υπολογίσει την πρόοδο που επιτελέστηκε, σε σχέση με τα υπάρχοντα προγράμματα.

Εξωτερική είναι η ανάλυση η οποία πραγματοποιείται από πρόσωπα τρίτα, που βρίσκονται, δηλαδή, έξω από την οικονομική μονάδα και βασίζονται σε εκείνα μόνο τα στοιχεία που δημοσιεύονται από τις λογιστικές καταστάσεις και τις εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών. Αυτό συνεπάγεται ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση ο αναλυτής δεν μπορεί να προχωρήσει την ανάλυσή τους σε βάθος, ενώ, συγχρόνως, τα στοιχεία που διαθέτει είναι κατά γενικό κανόνα συνοπτικά. Η εξωτερική ανάλυση γίνεται κυρίως από πρόσωπα που σαν σκοπό τους έχουν τον προσδιορισμό της οικονομικής θέσης της οικονομικής μονάδας. Ωοικονομική θέση της οικονομικής μονάδας νοείται:

- ▶ η δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της, τόσο στο παρόν όσο και στο μέλλον ακόμα και στην περίπτωση εκείνη που επικρατούν διαφορετικές συνθήκες από εκείνες που υπήρχαν τη στιγμή που πραγματοποιήθηκε η ανάλυση.
- ▶ η δυνατότητα εκμετάλλευσης των τυχόν παρουσιαζόμενων ευκαιριών, χρησιμοποιώντας κεφάλαια από ίδιες πηγές, ή εκδίδοντας νέους τίτλους μετοχών ή ομολογιών ή έστω και αντλώντας κεφάλαια προσφεύγοντας στον τραπεζικό δανεισμό.
- ▶ η δυνατότητα εξόφλησης των ληξιπρόθεσμων τόκων και λοιπών υποχρεώσεων, καθώς επίσης και την καταβολή των μερισμάτων χωρίς διακοπή.

11.3 Ανάλυση Αριθμοδεικτών

Οι χρηματοοικονομικοί αριθμοδείκτες επιτρέπουν στους διάφορους τύπους αναλυτών να αναζητήσουν τις πληροφορίες που αναζητούν σχετικά με την αναλυόμενη οντότητα. Στον ιδιωτικό τομέα, δίνεται μεγάλη βάση στην βιωσιμότητα και αποδοτικότητα μιας επιχείρησης και, προκειμένου να προσδιορισθεί η αποδοτικότητα και βιωσιμότητα μίας οικονομικής μονάδας, δίνεται μεγάλο βάρος στο ύψος και τη σταθερότητα των καθαρών κερδών της, όπως επίσης και στην τάση βελτιώσεως αυτών μελλοντικά. Όσον αφορά στο δημόσιο τομέα, δεν έχει νόημα ούτε η αναζήτηση των κερδών ούτε η διαχρονική εξέλιξη αυτών, αλλά, έχει ουσία η αναζήτηση της αξίας της Καθαρής Θέσης και του πώς αυτή διαμορφώνεται διαχρονικά.

Πριν, ωστόσο, προβούν στην οποιαδήποτε ανάλυση, οι αναλυτές οφείλουν να βεβαιωθούν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί ορθά και να εξετάσουν διεξοδικά τις σημειώσεις του προσαρτήματος που συνοδεύει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις προκειμένου να ενσωματώσουν τις κρίσιμες πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε αυτές στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η στρατηγική της χειραγώγησης των οικονομικών καταστάσεων (window dressing) από τις εταιρείες, συχνά στο τέλος μιας περιόδου αναφοράς, έχει ως στόχο να παρουσιάσει μια βελτιωμένη εικόνα της οικονομικής κατάστασης και απόδοσης της οικονομικής μονάδας στα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως επενδυτές, αναλυτές και ρυθμιστικές αρχές και επιτυγχάνεται μέσα από την παράλειψη και μη ενσωμάτωση κρίσιμων για την επιχείρηση στοιχείων, τα οποία, ωστόσο, αποκαλύπτονται στο Πρόσάρτημα.

Επομένως, τόσο ο τύπος όσο και η διάταξη των στοιχείων του ισολογισμού και της καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά και το προσάρτημα παίζουν σημαντικό ρόλο ούτως ώστε να προσδιοριστεί η οικονομική θέση και η αποδοτικότητα μίας οικονομικής μονάδας. Και για το λόγο αυτό, οι αναλυτές δίνουν μεγάλη βάση στο εάν έχουν συνταχθεί ορθά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και, εάν ενσωματώνουν όλη την απαραίτητη πληροφορία που θα τους οδηγήσει σε ορθά συμπεράσματα.

Πολύ σημαντικό είναι, επίσης, να τονιστεί ότι ο υπολογισμός και η παρουσίαση των διαφόρων αριθμοδεικτών είναι μία μέθοδος ανάλυσης η οποία πολλές φορές

παρέχει μόνο ενδείξεις. Για το λόγο αυτό ένας μεμονωμένος αριθμοδείκτης δεν είναι δυνατόν να μας δώσει πλήρη εικόνα της οικονομικής θέσης μίας οντότητας εάν δε συγκριθεί, προηγουμένως, με άλλους πρότυπους αριθμοδείκτες ή αν δεν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους αριθμοδείκτες μία σειράς προηγουμένων χρήσεων. Ενδεικτικά, ένας αναλυτής μπορεί να προχωρήσει με την ανάλυση:

- ▶ Αριθμοδεικτών για μία σειρά παλαιότερων οικονομικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων της συγκεκριμένης οντότητας.
- ▶ Αριθμοδεικτών ορισμένων ανταγωνιστριών οντοτήτων, επιλεγμένων με κατάλληλα κριτήρια.
- ▶ Αριθμοδεικτών που να αναφέρονται στο μέσο όρο του κλάδου στον οποίο ανήκει η οντότητα η οποία μελετάται.

Το μεγαλύτερο, ίσως, πλεονέκτημα των αριθμοδεικτών είναι ότι επιτρέπουν τόσο την **Διαχρονική Ανάλυση (time-series analysis)**, όσο και τη **Διαστρωματική Ανάλυση (comparative analysis or cross-sectional analysis)**. Ως **Διαχρονική Ανάλυση (time-series analysis)** νοείται, επί της ουσίας, η σύγκριση των παρόντων χρηματοοικονομικών στοιχείων της επιχείρησης με τα αντίστοιχα που παρουσίασε η ίδια στο παρελθόν ή θα παρουσιάσει στο προβλεπόμενο μέλλον. Μέσα από την ανάλυση αυτή, εξετάζεται εάν η χρηματοοικονομική κατάσταση ή απόδοση της επιχείρησης έχει βελτιωθεί ή έχει χειροτερεύσει με την πάροδο του χρόνου. Αντίστοιχα, ως **Διαστρωματική Ανάλυση (comparative analysis or cross-sectional analysis)** νοείται, επί της ουσίας, η σύγκριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων της επιχείρησης με τα αντίστοιχα παρόμοιων επιχειρήσεων ή τη μέση τιμή του κλάδου στον οποίο ανήκει κατά τη διάρκεια του ίδιου χρονικού διαστήματος που εξετάζεται, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με τη συγκριτική της επίδοση.

Κανόνες Κατάρτισης Αριθμοδεικτών

Όσον αφορά στην εφαρμογή τους, και προκειμένου να αντλούνται, κάθε φορά, ορθά και συνεπή συμπεράσματα από την ανάλυσή τους, θα πρέπει οι αναλυτές να ακολουθούν συγκεκριμένους κανόνες. Σημαντικότερος κανόνας όλων είναι ότι η συσχέτιση των μεγεθών θα πρέπει να γίνεται κατά τρόπο, ώστε οι δείκτες - αριθμοί που προκύπτουν να είναι ευθέως ανάλογοι με την κατάσταση που απεικονίζουν, δηλαδή οι υψηλότεροι δείκτες να αντιστοιχούν σε ευνοϊκότερες καταστάσεις και οι

χαμηλότεροι σε δυσμενέστερες, προκειμένου να είναι κατανοητοί αλλά και συγκρίσιμοι. Εξίσου σημαντικό είναι, επίσης, τα μεγέθη των συσχετίσεων να επιλέγονται κατά τρόπο που να μειώνει στο ελάχιστο τα λάθη ή τις επιπτώσεις π.χ. των νομισματικών διακυμάνσεων.

Επιπλέον, δείκτες που οι όροι τους αναφέρονται σε διάστημα χρήσεως μικρότερο από δώδεκα (12) μήνες δεν είναι ενδεικτικοί της όλης καταστάσεως της οικονομικής μονάδας και θα πρέπει να κρίνονται πάντοτε σε συσχέτιση με δείκτες αντίστοιχων χρονικών περιόδων προηγούμενων ετών της ίδιας οντότητας ή με δείκτες αντίστοιχων χρονικών περιόδων προηγούμενων ετών ανταγωνιστριών οντοτήτων. Τέλος, οι χρηματοοικονομικοί δείκτες είναι προορισμένοι να καλύπτουν όλους τους τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και για το λόγο αυτό θα πρέπει να ταξινομούνται σε ομάδες κατά τρόπο που να επιτρέπει μία αρκετά πλατύτερη ανάλυση κάθε δραστηριότητας. Εξυπακούεται ότι ένας μεμονωμένος δείκτης έχει σχετική μόνο χρησιμότητα, οπότε, επιβάλλεται να γίνεται σύγκριση διάφορων δεικτών μεταξύ τους, ώστε να εξασφαλίζονται ορθά συμπεράσματα.

11.4 Βασικές Κατηγορίες Αριθμοδεικτών

Στην παρούσα ενότητα αναλύονται οι βασικές κατηγορίες αριθμοδεικτών, όπως αυτές απαντώνται στη διεθνή βιβλιογραφία. Ανάλογα, λοιπόν με την πηγή προέλευσης των στοιχείων τους, οι αριθμοδείκτες διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες. Η **πρώτη κατηγορία** αριθμοδεικτών περιλαμβάνει τους αριθμοδείκτες οι οποίοι εξυπηρετούν τις ανάγκες αξιολογήσεως της οικονομικής θέσεως της οικονομικής μονάδας, όπως αυτή εμφανίζεται σε στατική μορφή. Τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την κατάρτιση των αριθμοδεικτών αυτών αντλούνται βασικά από τους λογαριασμούς του της **κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμού)**.

Η **δεύτερη κατηγορία** αριθμοδεικτών περιλαμβάνει τους αριθμοδείκτες οι οποίοι εξυπηρετούν τις ανάγκες αναλύσεως της δυναμικής εικόνας της επιχειρηματικής προσπάθειας και του αποτελέσματος που προκύπτει από τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την κατάρτιση των αριθμοδεικτών αυτών αντλούνται βασικά από τους λογαριασμούς **οργανικών**, κατ' είδος, **εξόδων και εσόδων**, γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων που

εντοπίζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης).

Η **τρίτη κατηγορία** αριθμοδεικτών περιλαμβάνει δείκτες οι οποίοι εξυπηρετούν την ανάγκη συσχέτισεως των **στατικών στοιχείων** της **κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμού)** προς τα **δυναμικά στοιχεία της εκμεταλλεύσεως από την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης)**, με σκοπό τον προσδιορισμό της ορθολογικής ή μη χρησιμοποίησεως των μέσων της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ανάλογα, επίσης, με τις ανάγκες πληροφόρησης των αναλυτών και τις πληροφορίες που αποκαλύπτουν, οι αριθμοδείκτες ταξινομούνται περαιτέρω σε :

- ▶ **Αριθμοδείκτες Ρευστότητας**
- ▶ **Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας**
- ▶ **Αριθμοδείκτες Αποδοτικότητας**
- ▶ **Αριθμοδείκτες Διαρθρώσεως Κεφαλαίων και Βιωσιμότητας**
- ▶ **Αριθμοδείκτες Επενδύσεων ή Επενδυτικοί Αριθμοδείκτες**

11.5 Αριθμοδείκτες Ρευστότητας

Οι αριθμοδείκτες ρευστότητας χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τόσο της βραχυχρόνιας οικονομικής θέσης της επιχείρησης όσο και της ικανότητάς της να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Χαρακτηριστικοί Δείκτες Ρευστότητας είναι:

- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας ή Έμμεσης Ρευστότητας ή Δείκτης Κεφαλαίου Κινήσεως**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ειδικής Ρευστότητας ή Άμεσης Ρευστότητας**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταμειακής Ρευστότητας**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Αμυντικού Χρονικού Διαστήματος**

Ο Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας ή Έμμεσης Ρευστότητας ή Δείκτης Κεφαλαίου Κινήσεως (Current ratio)

Κυκλοφορούν Ενεργητικό
Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις

Ο Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας ή Έμμεσης Ρευστότητας ή Δείκτης Κεφαλαίου Κινήσεως (Current ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού προς τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις. Όπου Κυκλοφορούν Ενεργητικό είναι οι γραμμές της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) που εντάσσονται σε αυτήν την κατηγορία, όπως Διαθέσιμα, Απαιτήσεις και Αποθέματα κλπ. και όπου Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις είναι οι γραμμές της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) που εντάσσονται σε αυτήν την κατηγορία, όπως Πιστώσεις προμηθευτών, Φόροι πληρωτέοι, Βραχυπρόθεσμα δάνεια, Μερίσματα πληρωτέα, Προκαταβολές πελατών κ.α.

Ο αριθμοδείκτης γενικής ή έμμεσης ρευστότητας ή αλλιώς δείκτης κεφαλαίου κίνησης αποτυπώνει το μέτρο ρευστότητας μίας οικονομικής μονάδας καθώς επίσης και το περιθώριο ασφάλειας που διατηρεί η διοίκησή της, προκειμένου να μπορεί να αντιμετωπίσει μία τυχόν ανεπιθύμητη εξέλιξη στη ροή κεφαλαίων κίνησης. Επί της ουσίας, υπολογίζει το πόσες φορές το Κυκλοφορούν Ενεργητικό υπερκαλύπτει τις Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις. Για να θεωρηθεί ότι υπάρχει επαρκής ρευστότητα, θα πρέπει ο αριθμητής του κλάσματος να είναι μεγαλύτερος από τον παρονομαστή, δηλαδή το πηλίκο της διαίρεσης να είναι μεγαλύτερο της μονάδας (>1). Υποδηλώνεται με αυτό τον τρόπο ότι το Κυκλοφορούν Ενεργητικό, αφού υπερκαλύπτει τις Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις, επαρκεί ρευστοποιούμενο για την αποπληρωμή τους.

Ένας μεγάλος αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας φανερώνει μία ευνοϊκή κατάσταση της οικονομικής μονάδας, τουλάχιστον από πλευράς ρευστότητας. Κατά τη μελέτη του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και κάποιες άλλες κατηγορίες οι οποίες αποτελούν το κυκλοφορούν ενεργητικό και το ποσοστό συμμετοχής κάθε μίας στο σύνολο αυτού. Και αυτό γιατί μία επιχείρηση που διαθέτει μεγαλύτερο ποσοστό σε μετρητά είναι σε ευνοϊκότερη θέση, από άποψη ρευστότητας, από μία άλλη που διαθέτει μεγαλύτερο ποσοστό σε αποθέματα, ακόμη

και αν έχουν τον ίδιο αριθμοδείκτη γενικής ρευστότητας. Ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης πρέπει να συνδυάζεται, επίσης, και με άλλους αριθμοδείκτες προκειμένου οι πληροφορίες που δίνει να ανταποκρίνονται όσο το δυνατόν περισσότερο στην πραγματικότητα. Τέτοιοι αριθμοδείκτες είναι οι :

- ▶ *Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας χορήγησης πιστώσεων ή είσπραξης απαιτήσεων.*
- ▶ *Ο αριθμοδείκτης καθαρών πωλήσεων προς καθαρά κεφάλαια κίνησης.*
- ▶ *Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων.*

Στην περίπτωση που προκύπτει ένας υψηλός αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας δεν είναι απαραίτητος ο υπολογισμός των παραπάνω αριθμοδεικτών, όμως θα πρέπει να τονιστεί ότι επειδή το ύψος του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως είναι το είδος της οικονομικής μονάδας, η ποιότητα των κυκλοφοριακών της στοιχείων, η ευελιξία των αναγκών της σε κεφάλαια κίνησης κ.α. θα πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με τους παραπάνω παράγοντες.

Ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας αποτελεί ένδειξη του βαθμού ασφαλείας, με τον οποίο βραχυχρόνιες πιστώσεις μπορούν να χορηγηθούν στην οντότητα από τους πιστωτές της, δηλαδή αντανακλά την τρέχουσα ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στην πληρωμή των καθημερινών απαιτητών υποχρεώσεών της. Ωστόσο, δεν αποκλείεται μία οικονομική μονάδα, παρά το γεγονός ότι έχει έναν υψηλό αριθμοδείκτη, να μην μπορεί να ανταποκριθεί στις τρέχουσες υποχρεώσεις της. Δεδομένου ότι επειδή το κεφάλαιο κίνησης δείχνει το όριο ασφαλείας των βραχυπρόθεσμων πιστωτών, όσο μεγαλύτερο είναι το τελευταίο σε σχέση με τις τρέχουσες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, τόσο πιο ευνοϊκή είναι η θέση της οικονομικής μονάδας αφού έχει τη δυνατότητα να ανταποκρίνεται τόσο στην πληρωμή των τρεχουσών υποχρεώσεών της, των σταθερών δαπανών, των απαιτητών τόκων και μερισμάτων, όσο και στην απορρόφηση τυχόν τρεχουσών ζημιών κλπ.

Η επάρκεια ή όχι κεφαλαίου κίνησης σε μία οντότητα εξαρτάται από ποικίλους παράγοντες, οι σημαντικότεροι εκ των οποίων είναι:

1. Ο χρόνος είσπραξης των απαιτήσεων και η ταχύτητα είσπραξής τους.
2. Οι όροι παροχής πιστώσεων.
3. Η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας.
4. Το είδος και η ηλικία της οικονομικής μονάδας.
5. Η ποιότητα της διοίκησης.
6. Η εποχικότητα ή μη της οικονομικής μονάδας και η διάρκεια του επιχειρηματικού κύκλου.
7. Τα χαρακτηριστικά του γενικού χρηματοδοτικού της προγράμματος.
8. Αν η οικονομική μονάδα βρίσκεται σε στάδιο επέκτασης ή όχι.
9. Η δυναμικότητα της κερδοφορίας της.

Μία διαχρονική μείωση του αριθμοδείκτη γενικής ρευστότητας αποτελεί ένδειξη ότι αρχίζει να αναπτύσσεται μία δυσμενής κατάσταση για αυτήν, τουλάχιστον σε ό,τι έχει να κάνει με την ικανότητά της να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της. Ωστόσο, υπάρχει και εκείνη η περίπτωση που μία πτωτική εικόνα μπορεί να οφείλεται σε μία πιο ορθολογική χρησιμοποίηση του υπάρχοντος κεφαλαίου κίνησης.

Ο Αριθμοδείκτης Ειδικής Ρευστότητας ή Άμεσης Ρευστότητας (Acid-test ratio)

Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Αποθέματα
Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις

Ο Αριθμοδείκτης Ειδικής Ρευστότητας ή Άμεσης Ρευστότητας (Acid-test ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού, έχοντας αφαιρέσει τα αποθέματα, προς τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις. Όπου Κυκλοφορούν Ενεργητικό είναι οι γραμμές της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) που εντάσσονται σε αυτήν την κατηγορία, όπως Διαθέσιμα, Απαιτήσεις και Αποθέματα κλπ. και όπου Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις είναι οι γραμμές της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) που εντάσσονται σε αυτήν την κατηγορία, όπως Πιστώσεις προμηθευτών, Φόροι πληρωτέοι, Βραχυπρόθεσμα δάνεια, Μερίσματα πληρωτέα, Προκαταβολές πελατών κ.α.

Ο αριθμοδείκτης Ειδικής ή Άμεσης Ρευστότητας συμπληρώνει κάποιες από τις αδυναμίες του δείκτη Γενικής Ρευστότητας ή Έμμεσης Ρευστότητας. Υπολογίζεται

χρησιμοποιώντας δεδομένα της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) εξαιρώντας, ωστόσο, κάποιες κατηγορίες λογαριασμών για τους οποίους εκτιμάται ότι υπάρχει καθυστέρηση στην ρευστοποίησή τους. Βασική διαφορά του δείκτη Άμεσης Ρευστότητας από αυτόν της Έμμεσης Ρευστότητας είναι ότι στον αριθμητή δεν περιλαμβάνονται τα αποθέματα. Οι λόγοι που δεν λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα έχουν να κάνουν με το χρόνο ή τις πιθανές δυσχέρειες στην ρευστοποίηση τους. Σε επιχειρήσεις όπου πωλούν τα εμπορεύματά τους με πίστωση, τα αποθέματα είναι εκείνο το στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού που χρειάζεται το μεγαλύτερο χρόνο ρευστοποίησης, αφού τα πωληθέντα εμπορεύματα μετατρέπονται σε εμπορικές απαιτήσεις και κατόπιν σε χρήματα. Σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, είδη αποθεμάτων, όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα, χρειάζονται ακόμη μεγαλύτερο χρόνο ρευστοποίησης αφού πρώτα θα πρέπει να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα τα οποία στη συνέχεια θα πρέπει να πωληθούν. Έτσι, ο παρών δείκτης θεωρείται ένα αυστηρότερο μέτρο ρευστότητας.

Άλλος λόγος εξαίρεσης των αποθεμάτων είναι η υποκειμενικότητα στην αποτίμηση της αξίας τους και οι πιθανές διαφορές ανάμεσα στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων και την τρέχουσα αξία ρευστοποίησης. Επομένως, οι βασικές κατηγορίες του κυκλοφορούντος ενεργητικού που συμπεριλαμβάνονται στον παρόντα δείκτη είναι τα διαθέσιμα που είναι ρευστά, τα χρεόγραφα που μπορούν να ρευστοποιηθούν σύντομα, ειδικά εφόσον διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο και οι απαιτήσεις. Οι τελευταίες, προκειμένου να έχουν πραγματική πληροφοριακή αξία για τον υπολογισμό του δείκτη, δε θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν όσες είναι ανεπίδεκτες είσπραξης. Θα πρέπει δηλαδή από το σύνολο των απαιτήσεων να αφαιρούνται οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις. Ο αριθμοδείκτης ειδικής ρευστότητας αποτυπώνει, δηλαδή, επί της ουσίας, πόσες φορές τα ταχέως ρευστοποιήσιμα στοιχεία της οντότητας (μετρητά στο ταμείο, τραπεζικές καταθέσεις, χρεόγραφα, απαιτήσεις) καλύπτουν τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Ένας αριθμοδείκτης ειδικής ρευστότητας γύρω στη μονάδα θεωρείται ικανοποιητικός, εφόσον στις απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας δεν συμπεριλαμβάνονται επισφαλείς ή ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις και, επιπλέον, η περίοδος εισπράξεως των απαιτήσεων της οικονομικής μονάδας και εξοφλήσεως των υποχρεώσεών της είναι περίπου ίσες. Αντιθέτως, ένας αριθμοδείκτης μικρότερος της μονάδας δείχνει ότι τα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία της οικονομικής μονάδας

δεν επαρκούν προκειμένου να καλύψουν τις τρέχουσες υποχρεώσεις της, έχοντας σαν αποτέλεσμα η οικονομική μονάδα να εξαρτάται από τις μελλοντικές της πωλήσεις προκειμένου να εξασφαλίσει επαρκή ρευστότητα.

Προβληματισμός υπάρχει για την πληροφοριακή αξία του δείκτη ως μέτρο ρευστότητας, εφόσον περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις, τα γραμμάτια και οι επιταγές σε καθυστέρηση, διότι δεν αναμένονται να εισπραχθούν σε εύλογο χρόνο, και έτσι, δε συμβάλουν ουσιαστικά στη ρευστότητα της επιχείρησης. Η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ των αριθμοδεικτών γενικής και ειδικής ρευστότητας αποτελεί ένδειξη ότι υπάρχουν αυξημένα αποθέματα στην οικονομική μονάδα.

Ο Αριθμοδείκτης Ταμειακής Ρευστότητας (Cash ratio)

Χρεόγραφα + Διαθέσιμα
Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις

Ο Ταμειακής Ρευστότητας (Cash ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του αθροίσματος των Χρεογράφων και των Διαθεσίμων προς τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις. Όπου Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις είναι οι γραμμές της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) που εντάσσονται σε αυτήν την κατηγορία, όπως Πιστώσεις προμηθευτών, Φόροι πληρωτέοι, Βραχυπρόθεσμα δάνεια, Μερίσματα πληρωτέα, Προκαταβολές πελατών κ.α.

Ο αριθμοδείκτης ταμειακής ρευστότητας (Cash ratio) δείχνει πόσες φορές τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία μίας οικονομικής μονάδας καλύπτουν τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις της, δηλαδή ποσοτικοποιεί την ικανότητα μίας οικονομικής μονάδας να εξοφλεί τις τρέχουσες και ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις της με τα μετρητά που έχει στη διάθεσή της. Ο δείκτης αυτός συγγενεύει με τους προηγούμενους δύο, όμως είναι και πλέον αυστηρότερος, αφού ο αριθμητής του περιλαμβάνει μόνο τα ρευστά διαθέσιμα και τα χρεόγραφα, όχι αποθέματα και απαιτήσεις, των οποίων η ρευστοποίηση μπορεί να καθυστερήσει υπό ορισμένες συνθήκες. Τα Χρεόγραφα (μετοχές, ομολογίες, λοιπά επενδυτικά προϊόντα) θεωρούνται στοιχεία άμεσης ρευστοποίησης, ειδικά εάν διαπραγματεύονται σε κάποια χρηματιστηριακή αγορά. Ο παρονομαστής του δείκτη, δε διαφοροποιείται σε σχέση με τον παρονομαστή του δείκτη Άμεσης Ρευστότητας (εφόσον δεν αφαιρεθούν οι προκαταβολές πελατών). Σύμφωνα με εμπειρικά δεδομένα, ο δείκτης Ταμειακής Ρευστότητας, καλό είναι να ισούται ή να υπερβαίνει το μισό της μονάδας.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι, πέρα από τους αριθμοδείκτες ρευστότητας, για τον προσδιορισμό της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης μίας επιχείρησης, καθώς επίσης και της ικανότητάς της να ανταπεξέρχεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι παρακάτω παράγοντες, οι οποίοι την επηρεάζουν:

- Το ύψος των τρεχουσών λειτουργικών δαπανών.
- Η ύπαρξη ή όχι εποχικότητας στις πωλήσεις της.
- Η πιστοληπτική της ικανότητα.

Ο Αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος (Defensive interval ratio)

Απαιτήσεις + Διαθέσιμα
Προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές Δαπάνες

Ο Αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος (Defensive interval ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του αθροίσματος των Απαιτήσεων και των Διαθεσίμων προς τις Προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές δαπάνες. Όπου προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές δαπάνες είναι οι τρέχουσες και μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για τη συνέχιση της ομαλής λειτουργίας μίας οικονομικής μονάδας, οι οποίες βρίσκονται αν διαιρέσουμε το σύνολο των λειτουργικών δαπανών μιας οντότητας με τον αριθμό των ημερών του έτους, δηλαδή (κόστος πωληθέντων + δαπάνες διοικήσεως + δαπάνες διαθέσεως + διάφορες καθημερινές πληρωμές) με τον αριθμό των ημερών του έτους.

Ο αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος μετρά, σε ημέρες, το χρονικό διάστημα που μία οικονομική μονάδα μπορεί να λειτουργεί με τη χρησιμοποίηση των στην κατοχή της αμυντικών περιουσιακών στοιχείων χωρίς να προσφύγει στη χρησιμοποίηση των εσόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της.

11.6 Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας

Οι Αριθμοδείκτες δραστηριότητας χρησιμοποιούνται προκειμένου να μετρηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας μιας επιχειρήσεως στη χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων, κατά πόσο δηλαδή γίνεται ή όχι αποτελεσματική χρησιμοποίηση αυτών. Οι Αριθμοδείκτες δραστηριότητας είναι μικτοί δείκτες,

αντλούν, δηλαδή στοιχεία τόσο από τους λογαριασμούς οργανικών, κατ' είδος, εξόδων και εσόδων, γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων που εντοπίζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης) όσο και των στατικών στοιχείων της κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμού). Χαρακτηριστικοί Δείκτες Δραστηριότητας είναι:

- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εισπράξεως Απαιτήσεων**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εξοφλήσεως Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων**

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εισπράξεως Απαιτήσεων
(Receivables turnover ratio)

Κόστος Πωληθέντων ή Καθαρές Πωλήσεις
Μέσος όρος απαιτήσεων

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εισπράξεως Απαιτήσεων ορίζεται ως το πηλίκο των του Κόστους Πωληθέντων ή των Καθαρών Πωλήσεων μιας οντότητας προς το Μέσο όρο απαιτήσεων αυτής, όπου Καθαρές πωλήσεις είναι η αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη λογιστική χρήση και εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.) και χρησιμοποιείται όταν δεν είναι εύκολο να βρεθεί το Κόστος πωληθέντων. Μέσος όρος απαιτήσεων είναι ο μέσος όρος των απαιτήσεων της αρχής και του τέλους χρήσης, οι οποίες εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Είναι, δηλαδή, το άθροισμα των Απαιτήσεων τρέχουσας λογιστικής χρήσης και των Απαιτήσεων της προηγούμενης λογιστικής χρήσης διηρημένο διά δύο.

Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας εισπράξεως απαιτήσεων υπολογίζει πόσες φορές εισπράττονται, κατά μέσο όρο, οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας μέσα στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης.

Διαιρώντας τις ημέρες του έτους (365) με τον αριθμοδείκτη ταχύτητας είσπραξης απαιτήσεων, προκύπτει η Μέση Διάρκεια Πίστωσης που χορηγεί η

επιχείρηση στους πελάτες της. Ο δείκτης αυτός μας ενημερώνει σχετικά με την πραγματική, μέση, διάρκεια που τα κεφάλαια μίας επιχείρησης δεσμεύονται από τους πελάτες, όπου μέση διάρκεια παραμονής των απαιτήσεων στην επιχείρηση νοείται το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί ανάμεσα στην πιστωτική πώληση και την στιγμή που αυτή μετατρέπεται σε ρευστό. Το χρονικό αυτό διάστημα φανερώνει τόσο την αποτελεσματικότητα της διοίκησης της επιχείρησης, όσο και την πιστωτική πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση.

Ευνόητο θεωρείται ότι θα πρέπει η μέση διάρκεια παραμονής των απαιτήσεων στην επιχείρηση να διατηρείται όσο το δυνατόν σε χαμηλότερα επίπεδα, ούτως ώστε να μην δεσμεύονται κεφάλαια, τα οποία έχουν πέρα από χρηματικό κόστος και ένα κόστος ευκαιρίας αφού θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για κερδοφόρες επενδύσεις.

Ο Αριθμοδείκτης ταχύτητας εξοφλήσεως βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

(Trade creditors turnover ratio)

Κόστος Πωληθέντων
Μέσο Ύψος Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Ο Αριθμοδείκτης ταχύτητας εξοφλήσεως βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Trade creditors turnover ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του κόστους πωληθέντων προς το Μέσο ύψος βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Όπου Κόστος Πωληθέντων είναι το κόστος πωληθέντων της λογιστικής χρήσης, που εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.) και είναι προσαρμοσμένο, βεβαίως, με εκείνα τα στοιχεία που δεν συνεπάγονται πραγματική καταβολή μετρητών, όπως είναι για παράδειγμα οι αποσβέσεις, και, όπου Μέσο ύψος βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων είναι το άθροισμα των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων αρχής και τέλους χρήσης διηρημένο δια δύο. Το Μέσο ύψος βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων εντοπίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) και ισοδυναμεί, πρακτικά, με το άθροισμα των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τρέχουσας λογιστικής χρήσης και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της προηγούμενης λογιστικής χρήσης διηρημένο διά δύο.

Ο αριθμοδείκτης αυτός μας δείχνει πόσες φορές μέσα στη χρήση ανανεώθηκαν οι πιστώσεις που δόθηκαν στην οικονομική μονάδα, ή διαφορετικά πόσες φορές οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης καλύπτονται από το κόστος πωληθέντων. Μέσω της παρακολούθησης του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη για μία σειρά ετών μπορούμε να γνωρίζουμε την πολιτική που ακολουθεί η οικονομική μονάδα όσον αφορά στην χρηματοδότηση των αγορών της. Η διαχρονική μεταβολή του αριθμοδείκτη δείχνει ότι η επιχείρηση μεταβάλλει την πιστοληπτική της πολιτική. Συγκρίνοντας, δε, τον αριθμοδείκτη ταχύτητας εξόφλησης βραχυχρόνιων υποχρεώσεων με τις αντίστοιχες τιμές άλλων ομοειδών οντοτήτων, μπορούμε να γνωρίζουμε αν η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της με βραδύτερο ή όχι ρυθμό.

Διαιρώντας τις ημέρες του έτους (365) με τον αριθμοδείκτη ταχύτητας εξοφλήσεως βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, προκύπτει η **Μέση Διάρκεια απλήρωτων υποχρεώσεων της επιχείρησης**, ο οποίος δείκτης μας ενημερώνει σχετικά με το χρονικό διάστημα που οι υποχρεώσεις της επιχείρησης παραμένουν απλήρωτες.

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων (Inventories turnover ratio)

Κόστος Πωληθέντων ή Καθαρές Πωλήσεις
Μέσο Ύψος Αποθεμάτων Προϊόντων

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων (Inventories turnover ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του κόστους πωληθέντων ή των καθαρών πωλήσεων, τιμές που εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.), προς το Μέσο ύψος αποθεμάτων προϊόντων, που εντοπίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Όπου Καθαρές πωλήσεις είναι η αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη λογιστική χρήση και χρησιμοποιείται όταν δεν είναι εύκολο να βρεθεί το Κόστος πωληθέντων και Μέσο ύψος αποθεμάτων προϊόντων είναι το μέσο απόθεμα των προϊόντων της οντότητας. Σαν μέσο απόθεμα προϊόντων θεωρείται το μέσο μηνιαίο απόθεμα σε τιμές πώλησης, δηλαδή το σύνολο των μηνιαίων απογραφών των εμπορευμάτων διαιρούμενο δια 12. Επειδή, όμως, συχνά, είναι ανέφικτος ένας τέτοιος υπολογισμός, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος των αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που αντιστοιχεί, πρακτικά,

στο άθροισμα των αποθεμάτων τρέχουσας λογιστικής χρήσης και των αποθεμάτων της προηγούμενης λογιστικής χρήσης διηρημένο διά δύο. Στην περίπτωση που ο οικονομικός αναλυτής δεν γνωρίζει το ύψος του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων, τότε για τον υπολογισμό της ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων χρησιμοποιείται η αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη λογιστική χρήση.

Δεδομένου ότι ένα μέτρο για το βαθμό που μία οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί τα περιουσιακά της στοιχεία είναι η ικανότητά της να πωλεί τα αποθέματά της σε μικρό χρονικό διάστημα, ο αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων δείχνει πόσες φορές μέσα στη λογιστική χρήση ανανεώθηκαν τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας σε σχέση με τις πωλήσεις της. Αξίζει να σημειωθεί ότι η υπέρμετρη διακράτηση αποθεμάτων σε μια επιχείρηση, πέραν από τη δέσμευση κεφαλαίων, τα οποία πέραν από χρηματικό κόστος, έχουν και ένα κόστος ευκαιρίας, αφού θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για κερδοφόρες επενδύσεις, κοστίζουν στην εταιρεία έξοδα αποθήκευσης, ασφάλειας κλπ.

Διαιρώντας τις ημέρες του έτους (365) με τον αριθμοδείκτη ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων, βρίσκουμε τον Αριθμό Ημερών Παραμονής των αποθεμάτων στην οντότητα, δηλαδή το χρονικό διάστημα (αριθμό των ημερών) που παραμένουν τα αποθέματα στην επιχείρηση μέχρι τη στιγμή της πώλησής τους ή διαφορετικά το χρονικό διάστημα που απαιτείται έως ότου να ανανεωθούν τα αποθέματα της επιχείρησης.

Γενικά, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων, τόσο αποτελεσματικότερα λειτουργεί η οικονομική μονάδα. Έτσι εξηγείται και το γεγονός ότι οι καλά οργανωμένες επιχειρήσεις επιδιώκουν να διατηρούν όσο το δυνατό χαμηλότερη ποσότητα αποθεμάτων, το ελάχιστο δυνατό που χρειάζονται, εκτός αν αναμένουν μία αύξηση της ζήτησης των προϊόντων τους. Με τον υπολογισμό του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη δύνανται οι ενδιαφερόμενοι για την οικονομική μονάδα να γνωρίζουν την ταχύτητα με την οποία διατέθηκαν και αντικαταστάθηκαν, μέσα στη λογιστική χρήση, τα αποθέματα. Έτσι ελέγχεται τυχόν «υπεραποθεματοποίηση», η οποία ενδέχεται να προκαλέσει προβλήματα στην οικονομική εξέλιξη της επιχείρησης. Η πραγματική αξία του παραπάνω αριθμοδείκτη

γίνεται εμφανής μόνο μέσα από τη διαχρονική μελέτη του και τη σύγκρισή του με άλλους δείκτες ομοειδών οντοτήτων.

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού
(Asset turnover ratio)

Καθαρές Πωλήσεις
Μέσο ύψος ενεργητικού

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού (Asset turnover ratio) ορίζεται ως το πηλίκο των καθαρών πωλήσεων, οι οποίες εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.), προς το μέσο ύψος ενεργητικού, που εντοπίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Όπου Καθαρές Πωλήσεις είναι η αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη λογιστική χρήση και Μέσο ύψος ενεργητικού είναι το άθροισμα των Ενεργητικού αρχής και τέλους χρήσης δια δύο (2), ή, αλλιώς, το άθροισμα του Ενεργητικού της τρέχουσας λογιστικής χρήσης και του Ενεργητικού της προηγούμενης λογιστικής χρήσης διηρημένο διά δύο.

Μέσα από την παρακολούθηση του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη ο οικονομικός αναλυτής μπορεί να γνωρίζει αν υπάρχει ή όχι υπερεπένδυση κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα, πάντα σε σχέση με το ύψος των πωλήσεων που πραγματοποιεί. Ένας υψηλός αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ενεργητικού υποδηλώνει ότι η οικονομική μονάδα προβαίνει σε εντατική χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων, προκειμένου να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις της. Στην αντίθετη περίπτωση, ένας χαμηλός, δηλαδή, αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ενεργητικού υποδηλώνει ότι η οικονομική μονάδα δεν πραγματοποιεί εντατική χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων, γεγονός που σημαίνει ότι θα πρέπει να αυξήσει το βαθμό χρησιμοποίησής αυτών ή να προχωρήσει σε ρευστοποίηση μέρους των περιουσιακών της στοιχείων. Προκειμένου να αντλούνται περισσότερες πληροφορίες, αυτός ο αριθμοδείκτης θα πρέπει να συγκρίνεται με τον αντίστοιχο μέσο όρο του κλάδο στον οποίο ανήκει η οικονομική μονάδα.

Μία άνοδος που μπορεί να παρουσιάσει ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης αποτελεί ένδειξη ότι η οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί πιο εντατικά τα στοιχεία του ενεργητικού της. Ενώ, αντίθετα, μία μείωση του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη

αποτελεί ένδειξη ότι η οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί σε μικρότερο βαθμό τα στοιχεία του ενεργητικού της, που ενδέχεται να συνεπάγεται υπερεπένδυση κεφαλαίων στα στοιχεία του ενεργητικού, κάτι που μπορεί να αποβεί εις βάρος της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων (Fixed asset turnover ratio)

Καθαρές Πωλήσεις
Μέσο ύψος καθαρών παγίων

Ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Παγίων (Fixed asset turnover ratio) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Πωλήσεων προς το Μέσο ύψος καθαρών παγίων, όπου Καθαρές πωλήσεις είναι η αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη λογιστική χρήση και οι οποίες εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.), και Μέσο ύψος καθαρών παγίων είναι το μέσο ύψος του παγίου ενεργητικού, στην αρχή και στο τέλος της λογιστικής χρήσης, που περιλαμβάνει τα καθαρά πάγια της οικονομικής μονάδας, στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται οι προσωρινές επενδύσεις και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα οποία εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).

Ο αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας παγίων δείχνει το βαθμό στον οποίο χρησιμοποιούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μίας οικονομικής μονάδας, σε σχέση με τις πωλήσεις της. Επιπλέον αποτελεί ένδειξη για το εάν η επιχείρηση υπερεπενδύει σε πάγια περιουσιακά στοιχεία και πάλι σε σχέση με τις πωλήσεις της. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης αυτός, τόσο πιο εντατικά χρησιμοποιούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία από την οικονομική μονάδα σε σχέση με το ύψος των πωλήσεων που πραγματοποιεί. Μία μείωση του εν λόγω αριθμοδείκτη θα μπορούσε να μαρτυρά υπερεπένδυση σε πάγια στοιχεία. Ενώ μία αύξηση του θα μπορούσε να μαρτυρά μία εντατικοποίηση στη χρήση των παγίων στοιχείων, χωρίς όμως να είναι και απολύτως βέβαιο.

11.7 Αριθμοδείκτες Αποδοτικότητας

Οι Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας χρησιμοποιούνται προκειμένου να μετρηθεί η αποδοτικότητα μιας επιχειρήσεως, η αποδοτικότητα των κερδών της και η ικανότητα της διοικήσεώς της. Οι αριθμοδείκτες αποδοτικότητας μετρούν τον βαθμό επιτυχίας ή αποτυχίας μιας επιχειρήσεως σε δεδομένη χρονική στιγμή. Χαρακτηριστικοί Δείκτες Αποδοτικότητας είναι:

- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Ιδίων Κεφαλαίων**
- ▶ **Αριθμοδείκτης Μικτού Περιθωρίου ή Μικτού Κέρδους**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου ή Καθαρού Κέρδους**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Απασχολούμενων Κεφαλαίων**

Ο Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Ιδίων Κεφαλαίων (Return on Equity)

Καθαρά Έσοδα * 100
Ίδια Κεφάλαια

Ο Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Ιδίων Κεφαλαίων (Return on Equity) ορίζεται ως το πηλίκο των καθαρών εσόδων (κερδών) μίας οικονομικής μονάδας προς τα Ίδια της Κεφάλαια. Τα καθαρά έσοδα (κέρδη) εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.), ενώ τα Ίδια Κεφάλαια αντιστοιχούν στην Καθαρή Θέση της επιχείρησης και εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Ο αριθμοδείκτης αυτός είναι ένας χρηματοοικονομικός δείκτης που δείχνει πόσο αποδοτικά χρησιμοποιεί μια εταιρεία τα κεφάλαια της για να δημιουργήσει πρόσθετα έσοδα (κέρδη), και εκφράζεται σε ποσοστιαίες μονάδες (%). Χρησιμοποιείται ως ένδειξη αποτελεσματικότητας μιας εταιρείας, δηλαδή καταδεικνύει πόσο κέρδος μπορεί να παράγει χρησιμοποιώντας τους διαθέσιμους πόρους που επενδύθηκαν από τους μετόχους της (μετοχικό κεφάλαιο) και τα αποθεματικά της. Οι επενδυτές συνήθως αναζητούν εταιρίες με υψηλή και αυξανόμενη απόδοση ιδίων κεφαλαίων (ROE).

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα καθαρά έσοδα αφορούν ένα πλήρες οικονομικό έτος παραγωγικής δραστηριότητας και υπολογίζονται πριν από την καταβολή μερισμάτων που καταβάλλονται σε κατόχους κοινών μετοχών, αλλά μετά την καταβολή μερισμάτων προνομιούχων μετοχών. Λόγω της ιδιαίτερης φύσης κάθε

κλάδου και των διαφορετικών λογιστικών πρακτικών που χρησιμοποιούνται στον καθένα, ο Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Ιδίων Κεφαλαίων (Return on Equity), όπως και οι υπόλοιποι αριθμοδείκτες φυσικά, θα πρέπει να χρησιμοποιείται για συγκρίσεις μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν σε ομοειδείς κλάδους.

Ο Αριθμοδείκτης Μικτού Περιθωρίου Κέρδους (Gross profit margin)

Καθαρά λειτουργικά Κέρδη * 100
Καθαρές πωλήσεις

Ο Αριθμοδείκτης Μικτού Περιθωρίου Κέρδους (Gross profit margin) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Λειτουργικών Κερδών μιας οντότητας προς τις Καθαρές της Πωλήσεις εκπεφρασμένος ως ποσοστό επί τοις εκατό (%), τα οποία μεγέθη εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.). Στα καθαρά λειτουργικά κέρδη δεν περιλαμβάνονται τα τυχόν μη λειτουργικά έσοδα και κέρδη, καθώς επίσης και τα μη λειτουργικά έξοδα και ζημιές. Ο αριθμοδείκτης καθαρού περιθωρίου δείχνει το ποσοστό του καθαρού κέρδους που πετυχαίνει η οικονομική μονάδα από τις πωλήσεις της, δηλαδή μας πληροφορεί για το κέρδος που έχει από τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Ωστόσο, επειδή ενδέχεται τα μη λειτουργικά έσοδα και κέρδη να επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό το τελικό αποτέλεσμα, για αυτό το λόγο, αρκετές φορές, προκειμένου να υπολογίσουμε τον παραπάνω αριθμοδείκτη, λαμβάνουμε υπόψη τα καθαρά κέρδη της χρήσης, οπότε προκύπτει ο ακόλουθος Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους (Net profit margin).

Ο Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους (Net profit margin)

Καθαρά Κέρδη Χρήσης * 100
Καθαρές πωλήσεις

Ο Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους (Net profit margin) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Κερδών Χρήσης μιας οντότητας προς τις Καθαρές Πωλήσεις αυτής εκπεφρασμένος σε ποσοστό επί τοις εκατό (%), τα οποία μεγέθη

εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.). Πρόκειται για έναν αριθμοδείκτη πολύ σημαντικό, αφού τόσο η διοίκηση της οντότητας όσο και πολλοί αναλυτές βασίζουν τις προβλέψεις τους για τα μελλοντικά καθαρά κέρδη της τελευταίας επί του προβλεπόμενου ύψους των πωλήσεων και του ποσοστού καθαρού κέρδους. Όσο μεγαλύτερος είναι ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης καθαρού κέρδους τόσο πιο επικερδής θεωρείται μια οικονομική μονάδα.

Ο Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους μιας εταιρείας μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο βρίσκεται η εταιρεία. Ένα υψηλότερο καθαρό περιθώριο κέρδους μεταξύ δύο εταιρειών, μαρτυρά ότι μια εταιρεία είναι καλύτερη στη μετατροπή των πωλήσεων σε πραγματικά κέρδη. Αυτή η κρίσιμη αναλογία επιτρέπει στους επενδυτές να συγκρίνουν εύκολα την τελική απόδοση των εταιρειών σε διαφορετικούς κλάδους. Αποκαλύπτει πόσο αποτελεσματικά η διοίκηση ελέγχει το κόστος και τις τιμές των προϊόντων/υπηρεσιών. Με την πάροδο του χρόνου, ένα διευρυνόμενο καθαρό περιθώριο σημαίνει ότι μια εταιρεία βλέπει βελτίωση της λειτουργικής εκτέλεσης. Αντίθετα, η μείωση του περιθωρίου κέρδους θα μπορούσε να σημαίνει ότι τα αυξανόμενα έξοδα συμπιέζουν τα κέρδη.

Το καθαρό περιθώριο κέρδους διευκολύνει τον εντοπισμό καλύτερα διοικούμενων οργανισμών. Οι επιχειρήσεις με ισχυρά ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα, όπως ιδιόκτητες τεχνολογίες ή premium μάρκες συνήθως αναφέρουν κορυφαία περιθώρια κέρδους. Τέτοιες εταιρείες έχουν ευελιξία στην τιμολόγηση, διατηρώντας παράλληλα αυστηρούς ελέγχους δαπανών.

Ο Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων

(Return on total capital employed)

$\frac{(\text{Καθαρά Κέρδη Εκμετάλλευσης} + \text{Χρημ./κά Έξοδα}) * 100}{\text{Σύνολο απασχολούμενων κεφαλαίων}}$
--

Ο Αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων (Return on total capital employed) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Κερδών Εκμετάλλευσης, προτού αφαιρεθούν οι τόκοι και τα λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα, μεγέθη τα οποία εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.), προς το Σύνολο των Απασχολούμενων Κεφαλαίων εκπεφρασμένο σε ποσοστό επί τοις εκατό (%). Όπου Σύνολο Απασχολούμενων Κεφαλαίων είναι το Σύνολο του Παθητικού

μείον τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις, στοιχεία που εντοπίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).

Ο αριθμοδείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων δείχνει πρακτικά την αποδοτικότητα μίας οικονομικής μονάδας, ανεξάρτητα από τις πηγές προελεύσεως των κεφαλαίων της. Παράλληλα, όμως, δίνει στοιχεία και σχετικά με την ικανότητα της οικονομικής μονάδας να πραγματοποιεί κέρδη, τον τρόπο που η διοίκηση κάνει χρήση των ιδίων και ξένων κεφαλαίων της μονάδας, αλλά και το αποτέλεσμα που πετυχαίνει με την χρήση αυτών των κεφαλαίων. Δηλαδή, ο αριθμοδείκτης αυτός μας ενημερώνει για την δυναμικότητα της κερδοφορίας των συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων (ιδίων και ξένων) στην επιχείρηση, είτε για το σύνολο της τελευταίας είτε για τα επιμέρους τμήματά της.

Η χρήση του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη θεωρείται πολύ σημαντική δεδομένου ότι ο υπολογισμός της αποδοτικότητας του συνόλου των απασχολούμενων κεφαλαίων αποτελεί, κατά κάποιο τρόπο, κατευθυντήρια γραμμή στις περιπτώσεις που μία επιχείρηση σκοπεύει να προχωρήσει στην εξαγορά άλλης ή άλλων επιχειρήσεων ή έστω να αναλάβει νέες δραστηριότητες. Ένας μόνιμα χαμηλός αριθμοδείκτης αποδοτικότητας συνολικών κεφαλαίων μπορεί να αποτελεί ένδειξη για ενδεχόμενη διακοπή της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης μπορεί εύκολα, επίσης, να μηδενιστεί σε εκείνη την περίπτωση που η οικονομική μονάδα αντιμετωπίζει μία κρίση.

11.8 Αριθμοδείκτες διαρθρώσεως κεφαλαίων και βιωσιμότητας

Οι Αριθμοδείκτες διαρθρώσεως κεφαλαίων και βιωσιμότητας χρησιμοποιούνται προκειμένου να εκτιμάται η μακροχρόνια ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της και ο βαθμός προστασίας που απολαμβάνουν οι πιστωτές της. Χαρακτηριστικοί Δείκτες διαρθρώσεως κεφαλαίων και βιωσιμότητας είναι:

- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Δανειακής Επιβάρυνσης**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Οικονομικής Ανεξαρτησίας**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Παγίων προς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**
- ▶ **Ο Αριθμοδείκτης Καλύψεως Τόκων**

Ο Αριθμοδείκτης Δανειακής Επιβάρυνσης
(Ratio of equity to total assets)

Ίδια Κεφάλαια* 100
Συνολικά Κεφάλαια

Ο Αριθμοδείκτης Ιδίων Κεφαλαίων προς Συνολικά Κεφάλαια (Ratio of equity to total assets) ορίζεται ως το πηλίκο των Ιδίων Κεφαλαίων μίας μονάδας προς τα Συνολικά της Κεφάλαια εκπεφρασμένος ως ποσοστό επί τοις εκατό (%) και, επί της ουσίας, όπου Ίδια Κεφάλαια είναι το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά μιας μονάδας και Συνολικά Κεφάλαια είναι είτε το Σύνολο του Ενεργητικού είτε το Σύνολο του Παθητικού, στοιχεία που εντοπίζονται αμφότερα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης δείχνει, επί της ουσίας, το ποσοστό του συνόλου των ενεργητικών (ή παθητικών) στοιχείων μίας οικονομικής μονάδας, το οποίο έχει χρηματοδοτηθεί από τους φορείς της. Η διαφορά του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη από το 100% φανερώνει το ποσοστό των ξένων κεφαλαίων που έχει προσφερθεί από τους πιστωτές της οικονομικής μονάδας για τη χρηματοδότηση του ενεργητικού.

Ένας χαμηλός Αριθμοδείκτης Δανειακής Επιβάρυνσης σημαίνει ότι η εταιρεία χρησιμοποίησε κυρίως χρέος για να αποκτήσει περιουσιακά στοιχεία, γεγονός που θεωρείται ευρέως ως ένδειξη μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού κινδύνου. Ένας Αριθμοδείκτης Δανειακής Επιβάρυνσης με υψηλότερη αξία δείχνει, αντίθετα, ότι μια εταιρεία χρηματοδότησε αποτελεσματικά το ενεργητικό της με ένα ελάχιστο ποσό χρέους.

Οι επενδυτές τείνουν να αναζητούν εταιρείες που βρίσκονται σε ένα συντηρητικό εύρος τιμών επειδή είναι λιγότερο επικίνδυνες. Οι εταιρείες αυτές γνωρίζουν πώς να συγκεντρώνουν και να χρηματοδοτούν απαιτήσεις περιουσιακών στοιχείων χωρίς να επιβαρύνονται με σημαντικό χρέος. Τα πιστωτικά ιδρύματα είναι επίσης πιθανότερο να χορηγούν πιστώσεις σε εταιρείες με υψηλότερο δείκτη. Όσο υψηλότερος είναι ο λόγος, τόσο ισχυρότερη είναι η ένδειξη ότι τα χρήματα διαχειρίζονται αποτελεσματικά και ότι η επιχείρηση θα είναι σε θέση να εξοφλήσει τα χρέη της εγκαίρως. Μια υψηλή τιμή του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη μαρτυρά,

επίσης, ότι μια εταιρεία είναι ισχυρή οικονομικά και απολαμβάνει μεγαλύτερη μακροπρόθεσμη θέση φερεγγυότητας από τις εταιρείες με χαμηλότερους δείκτες.

Ο Αριθμοδείκτης Οικονομικής Ανεξαρτησίας (Ratio of Debt to Equity)

Ξένα Κεφάλαια %
Ίδια Κεφάλαια

Ο Αριθμοδείκτης Οικονομικής Ανεξαρτησίας (Ratio of Debt to Equity) ορίζεται ως το πηλίκο των Ξένων Κεφαλαίων μιας επιχείρησης προς τα Ίδια Κεφάλαια μίας μονάδας εκπεφρασμένο ως ποσοστό επί τοις εκατό (%), όπου Ξένα Κεφάλαια είναι το σύνολο των Μακροπρόθεσμων και Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων μίας οντότητας, και, μαζί με τα Ίδια Κεφάλαια, είναι στοιχεία που εντοπίζονται αμφότερα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).

Επί της ουσίας, ο συγκεκριμένος δείκτης χρησιμοποιείται προκειμένου οι αναλυτές να μπορούν να διαπιστώσουν εάν υπάρχει υπερδανεισμός ή όχι σε μία οικονομική μονάδα. Μέσα από τον συγκεκριμένο αριθμοδείκτη αποκαλύπτεται η ασφάλεια ή μη που απολαμβάνουν οι δανειστές της οικονομικής μονάδας. Όταν είναι μικρότερος της μονάδας σημαίνει ότι οι φορείς της επιχείρησης συμμετέχουν σε αυτή με περισσότερα κεφάλαια από ότι οι πιστωτές της. Πιο συγκεκριμένα, όσο μικρότερη είναι η παραπάνω σχέση, τόσο μεγαλύτερη ασφάλεια απολαμβάνουν οι πιστωτές της. Το χρέος πρέπει να αποπληρωθεί ή να αναχρηματοδοτηθεί και επιβάλλει έξοδα τόκων που συνήθως δεν μπορούν να αναβληθούν. Αυτό μπορεί να μειώσει ή και να μηδενίσει την αξία των ιδίων κεφαλαίων σε περίπτωση αθέτησης υποχρεώσεων. Ως αποτέλεσμα, ένας χαμηλός δείκτης συνδέεται συχνά με χαμηλό επενδυτικό κίνδυνο και αυτό σημαίνει ότι μια εταιρεία δεν βασίζεται κυρίως στη χρηματοδότηση χρέους.

Ο Αριθμοδείκτης Παγίων προς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Ratio of fixed assets to long term liabilities)

Καθαρά Πάγια
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ο Αριθμοδείκτης Παγίων προς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Ratio of fixed assets to long term liabilities) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Παγίων μιας μονάδας προς τις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις αυτής, όπου Καθαρά Πάγια είναι

τα Πάγιά της, εφόσον έχουν αφαιρεθεί οι σωρευμένες αποσβέσεις αυτών και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις είναι το Σύνολο των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων της μονάδας, στοιχεία που εντοπίζονται αμφότερα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).

Ο αριθμοδείκτης αυτός αντανακλά το βαθμό ασφάλειας που απολαμβάνουν οι μακροχρόνιοι πιστωτές της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, στην περίπτωση που υπάρχει εγγραφή υποθήκης ή προσημειώσεως επί των παγίων περιουσιακών της στοιχείων, παρέχει ένδειξη για το αν και κατά πόσο υπάρχει η δυνατότητα απόκτησης επιπλέον κεφαλαίων με την παροχή της ίδιας ασφάλειας. Μέσα από τη διαχρονική παρακολούθηση του αριθμοδείκτη αυτού, ο οικονομικός αναλυτής μπορεί και εκτιμά την πολιτική που ακολουθεί η οικονομική μονάδα, όσον αφορά στη χρηματοδότηση των παγίων περιουσιακών της στοιχείων.

Μία διαχρονική αύξηση του δείκτη υποδεικνύει την αύξηση του περιθωρίου ασφάλειας για τους μακροχρόνιους πιστωτές, όπως και μία πιθανή αύξηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν από τους φορείς της οικονομικής μονάδας. Σε αντίθετη περίπτωση, μία μείωση του δείκτη υποδηλώνει τη μείωση του περιθωρίου ασφαλείας για τους μακροχρόνιους πιστωτές και, επιπλέον, ότι μία πιθανή αύξηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων να χρηματοδοτήθηκε από προσφυγή της επιχείρησης στο δανεισμό.

Ο Αριθμοδείκτης Καλύψεως Τόκων (Number of Times Interest Earned Ratio)

Καθαρά Κέρδη Εκμετάλλευσης προ φόρων και τόκων
Σύνολο Τόκων

Ο Αριθμοδείκτης Καλύψεως Τόκων (Number of Times Interest Earned Ratio) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Κερδών Εκμετάλλευσης προ Φόρων και Τόκων της μονάδας προς το Σύνολο των Τόκων της μονάδας, όπου Καθαρά Κέρδη Εκμετάλλευσης προ Φόρων και Τόκων είναι τα Καθαρά Κέρδη της μονάδας προτού αφαιρεθούν από αυτά οι φόροι και οι τόκοι και Σύνολο Τόκων το σύνολο των τόκων των ξένων κεφαλαίων της μονάδας, στοιχεία που εντοπίζονται αμφότερα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.).

Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει, πρακτικά, πόσες φορές οι τόκοι καλύπτονται από τα καθαρά κέρδη της οικονομικής μονάδας, δηλαδή, εκφράζει τη σχέση μεταξύ

των καθαρών κερδών της οικονομικής μονάδας (προ φόρων και τόκων) και των τόκων με τους οποίους αυτή επιβαρύνεται, μέσα στη λογιστική χρήση, για τα ξένα κεφάλαιά της. Επιπλέον, αποτελεί ένα μέτρο της δανειακής επιβάρυνσης της μονάδας σε σχέση με την δυναμική της κερδοφορίας της.

Ο δείκτης καλύψεως τόκων αποτελεί, επίσης, ένδειξη του περιθωρίου ασφαλείας που απολαμβάνουν οι πιστωτές της οικονομικής μονάδας και, κατά συνέπεια, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους τελευταίους, αφού μπορούν να γνωρίζουν την ικανότητα της οικονομικής μονάδας να εξοφλεί τους τόκους των δανειακών κεφαλαίων από τα κέρδη της. Όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμοδείκτης αυτός τόσο μεγαλύτερη είναι και η ικανότητα της οικονομικής μονάδας να εξοφλεί τους τόκους της και, κατά συνέπεια, τόσο μικρότερος είναι και ο κίνδυνος αθέτησης των υποχρεώσεών της προς τους πιστωτές της. Ενώ, αντίθετα, όσο μικρότερος είναι ο δείκτης, τόσο μεγαλύτερος είναι ο δανεισμός της επιχείρησης και τόσο μεγαλύτερη η πιθανότητα αθέτησης των υποχρεώσεών της.

Ουσιαστικά, ο δείκτης αυτός αντικατοπτρίζει τη στάση της οικονομικής μονάδας έναντι του αναλαμβανομένου επιχειρηματικού κινδύνου και, σε συνδυασμό με την παρακολούθηση του μέσου δείκτη του κλάδου στον οποίο ανήκει η οικονομική μονάδα, έχει μεγάλη πληροφοριακή αξία. Το ιδανικό μέγεθος για τον συγκεκριμένο αριθμοδείκτη έχει να κάνει με τη σταθερότητα των κερδών και το είδος της οικονομικής μονάδας.

11.9 Αριθμοδείκτες Επενδύσεων ή Επενδυτικοί Αριθμοδείκτες

Οι Αριθμοδείκτες επενδύσεων ή επενδυτικοί αριθμοδείκτες είναι οι αριθμοδείκτες αυτοί που συσχετίζουν τον αριθμό των μετοχών μιας επιχείρησης και τη χρηματιστηριακή τους τιμή με τα κέρδη, τα μερίσματα και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της και έχουν, κυρίως, εφαρμογή σε εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές. Χαρακτηριστικοί Δείκτες επενδύσεων είναι οι εξής:

- ▶ **Η Μερισματική Απόδοση**
- ▶ **Τα Κέρδη ανά Μετοχή**
- ▶ **Το Ποσοστό Διανεμόμενων Κερδών**

- ▶ **Μερισματική Απόδοση ιδίων κεφαλαίων**
- ▶ **Η Εσωτερική Αξία ανά Μετοχή**
- ▶ **Η Ταμειακή Ροή κατά Μετοχή**
- ▶ **Η Απόσβεση ανά Μετοχή**

Ο Αριθμοδείκτης Μερισματικής Απόδοσης ανά Μετοχή

(Dividends per share ratio)

Σύνολο Μερισμάτων
Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία

Ο Αριθμοδείκτης Μερισματικής Απόδοσης ανά Μετοχή (Dividends per share ratio) ορίζεται ως το πηλίκο του Συνόλου των Μερισμάτων προς τον Αριθμό των Μετοχών σε Κυκλοφορία. Πρακτικά, ο δείκτης αυτός παρέχει πληροφορία σχετικά με το ποσοστό των κερδών που μοιράζονται στους μετόχους, δηλαδή το μέρισμα, καθώς επίσης και το ποσοστό που παρακρατείται από την οικονομική μονάδα με τη μορφή διάφορων αποθεματικών. Θα πρέπει να λαμβάνεται πάντοτε υπόψη τυχόν κατάτμηση (split) ή συνένωση μετοχών (reverse split), διανομή δωρεάν μετοχών από κεφαλαιοποιήσεις κερδών, αποθεματικών και υπεραξίας παγίων στοιχείων προκειμένου να γίνουν συγκρίσεις των ανά μετοχή μερισμάτων με αντίστοιχα στοιχεία προηγούμενων χρήσεων. Φυσικά, σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις θα πρέπει να γίνεται προσαρμογή των μερισμάτων των προηγούμενων χρήσεων με βάση τον αριθμό των μετοχών.

Η πλειοψηφία των οικονομικών μονάδων συνηθίζει να δίνει ένα σταθερό και ελαφρώς αυξανόμενο μέρισμα κάθε χρόνο, προκειμένου να παρέχει μεγαλύτερη ασφάλεια στους επενδυτές, αλλά και να διακρατά ένα ασφαλές ποσό αποθεματικών προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τυχόν μελλοντικές επενδύσεις, εξαγορές κλπ. Συνεπώς, ορίζουν ένα ύψος μερίσματος τέτοιο που να μπορούν να δίνουν και μελλοντικά.

Τα Κέρδη ανά Μετοχή (Earnings per Share -E.P.S.)

Καθαρά Κέρδη Χρήσης
Μέσος αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία

Ο αριθμοδείκτης Κέρδη ανά Μετοχή (Earnings per Share -E.P.S.) ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Κερδών της χρήσης προς το Μέσο Αριθμό Μετοχών της επιχείρησης σε κυκλοφορία μέσα στην ίδια χρήση. Πρακτικά, ο δείκτης αυτός δείχνει το ύψος των καθαρών κερδών, το οποίο αντιστοιχεί σε κάθε μετοχή της οικονομικής μονάδας και επηρεάζεται τόσο από το συνολικό ύψος των κερδών όσο και από τον αριθμό των μετοχών της.

Ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης είναι από τους σημαντικότερους, που χρησιμοποιούνται στην χρηματοοικονομική ανάλυση, ωστόσο είναι και ο πιο παραπλανητικός, καθότι η διαφορά του δείκτη ανάμεσα σε δύο επιχειρήσεις δεν είναι εύκολο να ερμηνευτεί, αφού δεν έχουν όλες οι επιχειρήσεις τον ίδιο αριθμό μετοχών. Επιπλέον, όταν γίνονται συγκρίσεις στα ανά μετοχή κέρδη της ίδιας οικονομικής μονάδας, θα πρέπει να γίνονται με μεγάλη προσοχή αφού η τυχόν υπάρχουσα διαφορά είναι πολύ πιθανό να οφείλεται στη μεταβολή της μερισματικής πολιτικής της οικονομικής μονάδας και όχι στη μείωση της κερδοφορίας της τελευταίας.

Σε περίπτωση που, κατά τη διάρκεια μίας λογιστικής χρήσης, αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας, με την καταβολή μετρητών και την έκδοση νέων μετοχών, θα πρέπει να υπολογιστεί ο σταθμικός μέσος όρος του αριθμού των μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ούτως ώστε να υπάρχει συνέπεια μεταξύ του αριθμού των συνολικών κερδών και του αριθμού των μετοχών, που βρίσκονταν σε κυκλοφορία. Αυτό συμβαίνει γιατί τα κεφάλαια που προήλθαν από την αύξηση του κεφαλαίου συμμετείχαν στην παραγωγή κερδών από τη στιγμή που μπήκαν στην οικονομική μονάδα. Στην περίπτωση, επίσης, που θέλουμε να συγκρίνουμε τα κέρδη ανά μετοχή με εκείνα παλαιότερων χρήσεων, θα πρέπει να κάνουμε προσαρμογή των ανά μετοχή κερδών όλων των προηγούμενων χρήσεων με βάση τον πιο πρόσφατο αριθμό μετοχών.

Ποσοστό διανεμομένων κερδών (Percentage of distributed profits)

Σύνολο μερισμάτων χρήσεως * 100
Σύνολο καθαρών κερδών χρήσεως

Ο αριθμοδείκτης «Ποσοστό διανεμομένων κερδών (Percentage of distributed profits)» ορίζεται ως το πηλίκο του Συνόλου των Μερισμάτων της χρήσης μιας οντότητας προς το Σύνολο των Καθαρών Κερδών της χρήσης αυτής εκπεφρασμένος ως ποσοστό επί τοις εκατό (%). Πρακτικά, ο δείκτης αυτός παρέχει πληροφορία σχετικά με το ποσοστό των κερδών που διανέμει η οικονομική μονάδα σαν μέρισμα στους μετόχους της. Όσο πιο μικρό είναι το ποσοστό των διανεμομένων κερδών, τόσο πιο συντηρητική είναι η μερισματική πολιτική που εφαρμόζει η οικονομική μονάδα και, κατά συνέπεια, τόσο μεγαλύτερο είναι το ύψος των παρακρατούμενων κερδών, που εμφανίζονται με τη μορφή διαφόρων αποθεματικών και χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση επενδυτικών προγραμμάτων, τα οποία, ενδεχομένως, θα λάβουν χώρα στο μέλλον. Αντίθετα, όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό των διανεμομένων κερδών, τόσο μεγαλύτερο είναι το καταβαλλόμενο μέρισμα στους μετόχους και τόσο μικρότερο το ύψος των παρακρατούμενων κερδών, με τη μορφή διαφόρων αποθεματικών, που δύνανται να χρησιμοποιηθούν για την επέκταση της επιχείρησης και συνακόλουθα την ανάπτυξή της, με ό,τι αυτό συνεπάγεται σε σχέση με την εξέλιξή της και την μελλοντική κερδοφορία της.

Μερισματική Απόδοση ιδίων κεφαλαίων (Dividend yield on equity capital)

Συνολικά καταβαλλόμενα μερίσματα * 100
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων

Ο αριθμοδείκτης «Μερισματική Απόδοση ιδίων κεφαλαίων (Dividend yield on equity capital)» ορίζεται ως το πηλίκο των Συνολικά Καταβαλλόμενων Μερισμάτων μιας οντότητας προς το Σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων εκπεφρασμένος ως ποσοστό επί τοις εκατό (%). Πρακτικά, ο αριθμοδείκτης αυτός παρέχει πληροφορία σχετικά με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων μίας οικονομικής μονάδας, έχοντας σαν βάση τα καταβαλλόμενα από αυτή μερίσματα. Η συγκεκριμένη

απόδοση είναι κατά γενικό κανόνα μεγαλύτερη από εκείνη που υπολογίζεται με βάση το μέρισμα και τη χρηματιστηριακή αξία των μετοχών της οικονομικής μονάδας. Αυτό συμβαίνει γιατί η χρηματιστηριακή αξία των μετοχών είναι συνήθως μεγαλύτερη από την εσωτερική αξία της μετοχής, η οποία είναι προσδιορισμένη με βάση την αξία των περιουσιακών της στοιχείων.

Η Εσωτερική Αξία ανά Μετοχή (Book value per share)

Σύνολο ιδίων κεφαλαίων
Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία

Ο αριθμοδείκτης «Εσωτερική Αξία ανά Μετοχή (Book value per share)» ορίζεται ως το πηλίκο του Συνόλου των Ιδίων Κεφαλαίων μιας οντότητας προς τον Αριθμό Μετοχών σε Κυκλοφορία της οντότητας. Πρακτικά, ο δείκτης αυτός παρέχει πληροφορίες σχετικά με την αξία που εμπεριέχει κάθε μετοχή και η οποία αποτελεί αντανάκλαση της αξίας της εταιρικής περιουσίας.

Στις περιπτώσεις ομίλων, ο υπολογισμός του δείκτη λαμβάνει πάντα υπόψη τα ίδια κεφάλαια της μητρικής εταιρίας, αφού στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δε γνωρίζουμε πάντα τη μέθοδο ενοποίησης. Στην εσωτερική αξία συμπεριλαμβάνονται και οι υπεραξίες (ή και οι υποαξίες) των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της εταιρίας ή ακόμη και τα άυλα περιουσιακά της στοιχεία. Δεδομένου, λοιπόν, ότι η αξία των περισσότερων περιουσιακών στοιχείων δεν προσδιορίζεται από την αξία τους, όπως αυτή αναγράφεται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας, αλλά με βάση την δυναμική τους για παραγωγή κερδοφορίας και ότι η αξία των περιουσιακών στοιχείων συχνά αναφέρεται σε ιστορικές τιμές, που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, δεν χρησιμοποιείται συχνά από την πλειοψηφία των αναλυτών ως δείκτης.

Ταμειακή ροή ανά μετοχή (Cash flow per share)

(καθαρά κέρδη χρήσεως + αποσβέσεις χρήσεως)
Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία

Ο αριθμοδείκτης «Ταμειακή ροή ανά μετοχή (Cash flow per share)» ορίζεται ως το πηλίκο των Καθαρών Κερδών Χρήσης, εφόσον έχουν προστεθεί σε αυτά οι

αποσβέσεις της χρήσης (στην περίπτωση εκείνη που έχει χρησιμοποιηθεί η έμμεση μέθοδος για την παραγωγή της Κατάστασης Ταμειακών Ροών), προς τον Αριθμό Μετοχών σε Κυκλοφορία της οντότητας.

Ο αριθμοδείκτης αυτός χρησιμοποιείται συμπληρωματικά με τον αριθμοδείκτη μερισματικής απόδοσης ανά μετοχή και αποδεικνύεται ιδιαίτερα χρήσιμος στις περιπτώσεις συγκρίσεων μεταξύ των οικονομικών μονάδων. Μάλιστα, επειδή τα τελευταία χρόνια δίνεται μεγάλη σημασία στην ταμειακή ροή (cash flow) των οικονομικών μονάδων, δηλαδή στο ύψος των κεφαλαίων που εισρέουν στην οικονομική μονάδα, σαν αποτέλεσμα της δραστηριότητάς της, αφού πρώτα έχουν αφαιρεθεί όλες οι καταβληθείσες δαπάνες, ο δείκτης αυτός είναι αρκετά δημοφιλής. Μέσω της καθαρής ταμειακής ροής, λοιπόν, μπορεί ο οικονομικός αναλυτής να γνωρίζει κατά πόσο οι τρέχουσες ανάγκες της οικονομικής μονάδας καλύπτονται από τα ρευστά που προέρχονται από τη δραστηριότητα της τελευταίας και να συνάγει συμπεράσματα σχετικά με τη ρευστότητα της.

Η απόσβεση ανά μετοχή (Depreciation per share)

Σύνολο αποσβέσεων χρήσεως
Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία

Ο αριθμοδείκτης «Απόσβεση ανά Μετοχή (Depreciation per share)» ορίζεται ως το πηλίκο του Συνόλου των Αποσβέσεων Χρήσης μιας οντότητας προς τον συνολικό Αριθμό Μετοχών σε Κυκλοφορία μιας οντότητας και υπολογίζει πρακτικά το ύψος των αποσβέσεων που αντιστοιχεί ανά μετοχή μίας οικονομικής μονάδας και είναι ιδιαίτερα χρήσιμος όταν θέλουμε να συγκρίνουμε διάφορες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες και κυρίως όταν γίνεται συσχετισμός με τα ανά μετοχή κέρδη και την ταμειακή ροή ανά μετοχή. Σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση είναι γόνιμη εφόσον πρόκειται για ομοειδείς επιχειρήσεις με συγγενή οικονομικά μεγέθη, διότι, ειδάλλως η ανάλυση θα οδηγήσει σε έωλα συμπεράσματα.

11.10 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Χρήσης των Αριθμοδεικτών

Οι αριθμοδείκτες είναι σχέσεις μεταξύ μεγεθών, λογιστικής ή στατιστικής προελεύσεως, που καταρτίζονται με σκοπό τον προσδιορισμό της πραγματικής θέσεως ή της αποδοτικότητας των διάφορων τμημάτων ή ολόκληρων τομέων της οικονομικής μονάδας και, σε τελική ανάλυση, της πραγματικής καταστάσεως ολόκληρης της οικονομικής μονάδας ή και γενικότερα του κλάδου στον οποίο ανήκει η μονάδα αυτή. Με τους αριθμοδείκτες προσδιορίζεται η σχέση μεταξύ βασικών επιχειρηματικών μεγεθών, διευκολύνεται η επιχειρηματική δράση και επεξηγούνται τα αποτελέσματα που προκύπτουν απ' αυτή. Με το σύστημα των αριθμοδεικτών προσδιορίζεται, επίσης, ο βαθμός αποδόσεως των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, με σκοπό την ορθολογικότερη εκμετάλλευση των μέσων δράσεώς της. Η συσχέτιση βασικών μεγεθών από τη θέση και τη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων και ο προσδιορισμός των αριθμοδεικτών, που γίνεται με βάση τα μεγέθη αυτά, οδηγεί στη δημιουργία μιας πυραμίδας, στην κορυφή της οποίας βρίσκεται ο δείκτης.

Οι αριθμοδείκτες αποτελούν, επομένως, το πιο σημαντικό εργαλείο της χρηματοοικονομικής λογιστικής γιατί αναλύουν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης και, μαζί με την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, αποκαλύπτουν την πραγματική εικόνα της ως προς τη ρευστότητα, απόδοση και βιωσιμότητά της. Η μέθοδος των αριθμοδεικτών είναι η πλέον διαδεδομένη μέθοδος ανάλυσης, λόγω της απλότητας και της ευκολίας στη συλλογή των απαιτούμενων δεδομένων και για αυτό, χρήση τους είναι ευρέως διαδεδομένη ανάμεσα στους αναλυτές, ενώ το πλήθος και η ποικιλία τους δύναται να ικανοποιήσει κάθε είδους απορία τους γύρω από μία οντότητα.

Οι οικονομικοί δείκτες απλοποιούν πολύπλοκα σύνολα δεδομένων και εξοικονομούν χρόνο και προσπάθεια. Ο λόγος χρέους προς ενεργητικό χρειάζεται λιγότερο από ένα λεπτό για να υπολογιστεί διαιρώντας το συνολικό χρέος με το σύνολο του ενεργητικού, τα οποία και τα δύο διατυπώνονται σαφώς στον ισολογισμό. Ο αριθμός που προκύπτει παρέχει μια ιδέα για τη στρατηγική καθώς και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης. Ένας υψηλός δείκτης δείχνει ότι η επιχείρηση επέλεξε να βασιστεί σε μεγάλο βαθμό σε δανειακά κεφάλαια και μπορεί να δυσκολευτεί να

αποπληρώσει το χρέος όταν καταστούν ληξιπρόθεσμες οι υποχρεώσεις πληρωμής. Χωρίς τη χρήση αναλογιών, τέτοιες πληροφορίες θα ήταν πολύ δύσκολο να συγκεντρωθούν και θα απαιτούσαν πολλές ώρες για να περάσουν από ετήσιες εκθέσεις, ειδήσεις και ούτω καθεξής. Επίσης, οι αναλογίες αυτές καθιστούν δυνατή την άμεση και γόνιμη σύγκριση τόσο μεταξύ ομοειδών οντοτήτων, όσο και μεταξύ μίας οντότητας και της μέσης τιμής του κλάδου.

Εσωτερικοί ή εξωτερικοί, οι οικονομικοί αναλυτές, χρησιμοποιώντας τους αριθμοδείκτες, μπορούν εύκολα και σχετικά απλά να αντλήσουν πληροφορίες σχετικά με τη ρευστότητα, τη δραστηριότητα, την αποδοτικότητα, την επενδυτική δραστηριότητα και την βιωσιμότητα μιας επιχείρησης σε σχέση με την διάρθρωση των κεφαλαίων της και, σε τελική ανάλυση, την πραγματική κατάσταση ολόκληρης της οικονομικής μονάδας. Δύνανται, επομένως, συνακόλουθα, να εξάγουν συμπεράσματα σχετικά με τις ανάγκες χρηματοδότησης μιας επιχείρησης, καθώς επίσης και τις δυνατότητες διαπραγμάτευσης που έχει με τους εξωτερικούς της χρηματοδότες. Μέσα από την εφαρμογή, λοιπόν, των αριθμοδεικτών οι αναλυτές μπορούν σχετικά εύκολα να αντλήσουν συμπεράσματα σχετικά με πολλές παραμέτρους που αφορούν μια οντότητα, χωρίς να υπεισέλθουν σε λεπτομερή έλεγχο των ετήσιων εκθέσεών τους, των δημοσιεύσεων που έχουν γίνει στα μέσα σχετικά με αυτές κ.ο.κ.

Επιπλέον, με την βοήθεια της Διαχρονικής Ανάλυσης μιας οντότητας, οι αναλυτές μπορούν να συγκρίνουν τα παρόντα χρηματοοικονομικά στοιχεία της με τα αντίστοιχα που παρουσίασε η ίδια στο παρελθόν ή θα παρουσιάσει στο προβλεπόμενο μέλλον και να συμπεράνουν εάν η χρηματοοικονομική κατάσταση ή απόδοση της επιχείρησης έχει βελτιωθεί ή έχει χειροτερεύσει με την πάροδο του χρόνου. Δύνανται, δηλαδή, μέσα από τη σύγκριση των παρόντων στοιχείων με τα παλαιότερα να αποκαλύψουν τη διαχρονική πορεία συγκεκριμένων μεγεθών και να διακρίνουν τη γενικότερη τάση, ενώ μέσα από τη σύγκριση των παρόντων στοιχείων με τα προβλεπόμενα δύνανται να διακρίνουν την ακούσια ή εκούσια εξέλιξη κάποιων μεγεθών ή και τις επιδιώξεις της διοίκησης σχετικά με αυτά.

Ταυτόχρονα, με τη Διαστρωματική Ανάλυση, οι μπορούν να συγκρίνουν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία μίας επιχείρησης με τα αντίστοιχα παρόμοιων επιχειρήσεων ή τη μέση τιμή του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση κατά τη

διάρκεια του ίδιου χρονικού διαστήματος και, επομένως, να εξάγουν συμπεράσματα σχετικά με τη διαχρονική πορεία της επιχείρησης, την ανταγωνιστικότητά της, αλλά και τις προοπτικές της. Είναι, επομένως, δυνατό, κάθε κατηγορία ενδιαφερομένου να λάβει μέσα από την ανάλυση των αριθμοδεικτών τις δικές του αποφάσεις σχετικά με την επένδυση ή μη σε μία επιχείρηση, τη χρηματοδότηση ή μη αυτής, την εξαγορά ή μη αυτής κ.ο.κ.

Ωστόσο, παρά την φαινομενικά εύκολη και απλή εφαρμογή των αριθμοδεικτών και την άμεση άντληση συμπερασμάτων μέσα από αυτούς, η χρήση τους εγκυμονεί, κινδύνους, τους οποίους θα πρέπει να έχουν λάβει σοβαρά υπόψη τους οι αναλυτές πριν οδηγηθούν σε συμπεράσματα και αποφάσεις. Επίσης, θα πρέπει να λάβουν σοβαρά υπόψη τους και τους περιορισμούς που υφίστανται γύρω από την χρήση αυτών. Πριν την εφαρμογή, επομένως, των αριθμοδεικτών στα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, και προκειμένου να είναι βέβαιοι σχετικά με τα αποτελέσματα που θα λάβουν από αυτήν, θα πρέπει, πρωτίστως να έχει προηγηθεί η εκτενής μελέτη του Προσαρτήματος και οι αναλυτές να έχουν βεβαιωθεί ότι έχουν ενσωματώσει σε αυτές όλες τις χρήσιμες και απαραίτητες πληροφορίες που εντοπίζονται στο προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων και οι οποίες πολλές φορές, εφόσον ενσωματωθούν στα μεγέθη των καταστάσεων, δύνανται να οδηγήσουν σε άρδην διαφορετικά νούμερα.

Επίσης, ο υπολογισμός και η παρουσίαση των διαφόρων αριθμοδεικτών είναι μία μέθοδος αναλύσεως η οποία πολλές φορές παρέχει μόνο ενδείξεις. Η ανάλυση, επομένως, για να είναι γόνιμη και αποτελεσματική, θα πρέπει απαραίτητα να συνοδεύεται από εκτενή μελέτη των δημοσιεύσεων που αφορούν τη μονάδα, όπως και τον κλάδο, δεδομένου ότι σχετικές με την επιχείρηση και τον κλάδο ανακοινώσεις και δημοσιεύσεις δύνανται να ερμηνεύσουν την μια απρόσμενη εξέλιξη ενός δείκτη ή τη γενικότερη τάση κάποιων δεικτών.

Επιπλέον, ένας μεμονωμένος αριθμοδείκτης δεν είναι δυνατόν να μας δώσει πλήρη εικόνα της οικονομικής θέσης μίας επιχείρησης, αν δεν συγκριθεί με άλλους πρότυπους αριθμοδείκτες ή αν δεν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους αριθμοδείκτες μίας σειράς προηγούμενων χρήσεων. Και για το λόγο αυτό, συνιστάται να λαμβάνονται υπόψη κατά την ανάλυση τόσο αριθμοδείκτες για μία σειρά παλαιότερων οικονομικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων της

συγκεκριμένης επιχείρησης (διαχρονική ανάλυση), όσο και αριθμοδείκτες ορισμένων ανταγωνιστριών επιχειρήσεων (διαστρωματική ανάλυση), επιλεγμένων με κατάλληλα κριτήρια, όπως και αριθμοδείκτες που αναφέρονται στο μέσο όρο του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση η οποία μελετάται. Ταυτόχρονα, όμως, επιβάλλεται, κάθε φορά, ο αναλυτής να επιστρατεύει τόσο τα λογικά όσο και τα εμπειρικά του πρότυπα, προκειμένου να αξιολογήσει και να κρίνει τα αποτελέσματα των αριθμοδεικτών και να οδηγηθεί σε ασφαλή συμπεράσματα.

Ειδικότερα, όσον αφορά στη Διαστρωματική ανάλυση, και προκειμένου να αντληθούν ασφαλή συμπεράσματα, η σύγκριση μιας επιχείρησης θα πρέπει να διενεργείται, κάθε φορά, με αντίστοιχες επιχειρήσεις του κλάδου που διαθέτουν αρκετά παρόμοια χαρακτηριστικά, προκειμένου η σύγκριση να είναι γόνιμη και παραγωγική, ενώ σε κάθε περίπτωση, ο αναλυτής θα πρέπει να είναι ενήμερος σχετικά με τις ανακοινώσεις και δημοσιεύσεις που υφίστανται σχετικά με το σύνολο των επιχειρήσεων που συγκρίνει, καθότι αυτές δύνανται, σε αρκετές περιπτώσεις, να ερμηνεύσουν τυχόν περίεργα ή παράδοξα αποτελέσματα.

Μελέτη περιπτώσεων

Παράδειγμα 1: Μελέτη εφαρμογής αριθμοδεικτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης ετών 2019-2023

Για το συγκεκριμένο παράδειγμα, έχουν ληφθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης για τα έτη 2019-2023, όπως αυτές έχουν δημοσιευτεί στην επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (<https://minfin.gov.gr/apologismos-isologismos-kai-loipes-chrimatooikonomikes-katastaseis/>). Από τις κατηγορίες αριθμοδεικτών που παρουσιάστηκαν στο παραπάνω κεφάλαιο, μόνο ορισμένες κατηγορίες αριθμοδεικτών δύνανται να εφαρμοστούν στις καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης και από τις κατηγορίες αυτές, μόνο συγκεκριμένοι δείκτες, λόγω των ελλείψεων (αποθέματα, υποδομές, εξοπλισμός, ακίνητα, άυλα στοιχεία κλπ.) που υφίστανται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως και επειδή κάτω από τις κατηγορίες που συνθέτουν κάποιους αριθμοδείκτες (π.χ. Ίδια Κεφάλαια/Καθαρή Θέση, Λειτουργικό Αποτέλεσμα, Καθαρό Πλεόνασμα/Έλλειμμα περιόδου κλπ.), εμφανίζονται αρνητικά νούμερα για τα

περισσότερα, αν όχι για όλα, τα έτη αναφοράς και, επομένως, η ανάλυση αριθμοδεικτών με βάση τα νούμερα αυτά δεν ενδείκνυται. Επίσης, οι παραπάνω ελλείψεις είναι εξαιρετικά σημαντικές και καθοριστικές, και οδηγούν, όπως θα εξεταστεί και παρακάτω, σε στρεβλά και ανακριβή σύνολα και αποτελέσματα, με αποτέλεσμα αρκετοί αριθμοδείκτες να μην οδηγούν σε ασφαλή συμπεράσματα.

Για τους ανωτέρω λόγους, λοιπόν, επιλέχτηκε να εφαρμοστούν από τους μεν αριθμοδείκτες ρευστότητας, οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τόσο της βραχυχρόνιας οικονομικής θέσης της επιχείρησης όσο και της ικανότητάς της να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της, ο Αριθμοδείκτης **Γενικής Ρευστότητας ή Έμμεσης Ρευστότητας ή Δείκτης Κεφαλαίου Κινήσεως (Current ratio)**, ο Αριθμοδείκτης **Ειδικής ή Άμεσης Ρευστότητας (Acid-test ratio)** και ο Αριθμοδείκτης **ταμειακής ρευστότητας (Cash ratio)**, ενώ ο Αριθμοδείκτης αμυντικού χρονικού διαστήματος (Defensive interval ratio) δεν επιλέχτηκε, δεδομένου ότι απαιτεί τις προβλεπόμενες ημερήσιες λειτουργικές δαπάνες, η οποία πληροφορία δεν μπορεί να αντληθεί με ασφάλεια από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Από τους **αριθμοδείκτες δραστηριότητας**, οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της αποδοτικότητας μιας οντότητας, της δυναμικής των κερδών της και της ικανότητας της διοικήσεώς της, επιλέχτηκε να εξεταστούν ο Αριθμοδείκτης **Ταχύτητας Είσπραξης Απαιτήσεων**, ο Αριθμοδείκτης **Ταχύτητας Εξόφλησης Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων και ο Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού**. Οι λοιποί Αριθμοδείκτες Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων και Παγίων δε δύνανται να εξεταστούν, δεδομένου ότι απαιτούν πληροφορίες, οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες, λόγω της έλλειψης Μητρώου Αποθεμάτων και Παγίων. Οι ως άνω αριθμοδείκτες Δραστηριότητας που παρουσιάζονται αφορούν τα έτη 2020-2023, δεδομένου ότι ο υπολογισμός τους απαιτεί το μέσο όρο δύο ετών.

Από τους **αριθμοδείκτες Αποδοτικότητας** δεν είναι δυνατό να εξεταστεί **κανένας δείκτης**, δεδομένου ότι κάτω από τις κατηγορίες που συνθέτουν τους αριθμοδείκτες αυτούς και συγκεκριμένα τα Ίδια Κεφάλαια (Καθαρή Θέση) της Κ.Δ., το Λειτουργικά Αποτέλεσμα, όπως και το Καθαρό Πλεόνασμα ή Έλλειμμα της περιόδου εμφανίζονται αρνητικά νούμερα για τα έτη αναφοράς. Επομένως, η ανάλυση αριθμοδεικτών με βάση τα αρνητικά αυτά νούμερα δεν έχει ουσία και δεν οδηγεί, και σε αυτήν την περίπτωση, σε ασφαλή συμπεράσματα.

Από τους **αριθμοδείκτες Διαρθρώσεως Κεφαλαίων και Βιωσιμότητας**, οι οποίοι χρησιμοποιούνται προκειμένου να εκτιμηθεί η μακροχρόνια ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της και ο βαθμός προστασίας που απολαμβάνουν οι πιστωτές της, δε θα εξεταστεί κανένας δείκτης, διότι κάτω από τις κατηγορίες που συνθέτουν τους αριθμοδείκτες αυτούς και, συγκεκριμένα, τα Ίδια Κεφάλαια (Καθαρή Θέση) της Κ.Δ. και τα Καθαρά Λειτουργικά Κέρδη προ Φόρων και Αποσβέσεων, εμφανίζονται αρνητικά νούμερα για τα περισσότερα, αν όχι για όλα, τα έτη αναφοράς και, επομένως, η ανάλυση αριθμοδεικτών με βάση τα νούμερα αυτά δεν ενδείκνυται.

Τέλος, από τους Αριθμοδείκτες Επενδύσεων ή Επενδυτικούς **Αριθμοδείκτες**, οι οποίοι συσχετίζουν τον αριθμό των μετοχών μιας επιχείρησης και τη χρηματιστηριακή της τιμή με τα κέρδη, τα μερίσματα και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της, δε δύναται να εξεταστεί **κανένας δείκτης**, καθότι έχουν εφαρμογή μόνο σε εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές.

Σε αυτό το σημείο, αξίζει να σημειωθεί ότι, εν όψει της εφαρμογής του ΛΠΓΚ από την Κ.Δ. και τη Γ.Κ., και συνακόλουθα τη δημιουργία και τήρηση των σχετικών λογιστικών μητρώων και αρχείων (μητρώο αποθεμάτων, επισφαλών απαιτήσεων, παγίων, επιταγών εισπρακτέων, προβλέψεων, εγγυήσεων, παρακολούθησης ζημιών και υποχρεώσεων κλπ.) που απαιτούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και την κατάρτιση ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων, αναμένεται σε μεγάλο βαθμό διόρθωση της στρεβλής εικόνας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του κράτους και, επομένως, αναμένεται να είναι δυνατή, σε μεγάλο βαθμό, η ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με περισσότερους αριθμοδείκτες, τόσο σε διαχρονική, όσο και διαστρωματική βάση (σύγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με άλλων κρατών).

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται σε ιδιαίτερους πίνακες οι αριθμοδείκτες που αναφέρθηκαν παραπάνω, συνοδευόμενοι από τη σχετική ανάλυση των αποτελεσμάτων και των συμπερασμάτων στα οποία οδηγούν, αλλά και από επισημάνσεις σχετικά με την εικόνα που θα παρουσιάζουν στο μέλλον, εφόσον δημιουργηθούν τα ως άνω μητρώα και, επομένως, καταστεί δυνατό να αναγνωριστούν, να επιμετρηθούν και να συμπεριληφθούν όλες αυτές οι κατηγορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κ.Δ.

Πίνακας 1: Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης Κ.Α. περιόδου αναφοράς 01/01/2023 έως 31/12/2023

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

περιόδου αναφοράς 1/1/2023 έως 31/12/2023

I. Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης						
(ποσά σε €)	Σημ.	31/12/2023	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020	31/12/2019
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2	23.001.602.563,72	20.068.492.982,36	20.783.734.294,09	18.778.508.836,25	24.169.796.158,00
Απαιτήσεις	3	11.958.387.009,12	9.585.659.102,86	8.356.421.915,60	7.688.108.075,51	5.410.354.008,12
Προκαταβολές	5	2.363.990.387,63	2.920.104.043,09	3.277.726.815,34	2.597.226.856,88	2.483.123.928,98
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		37.323.979.960,47	32.574.256.128,31	32.417.883.025,03	29.063.843.768,64	32.063.274.095,10
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες	6	22.630.555.410,25	22.311.522.058,88	23.447.709.603,63	23.675.858.057,80	23.561.234.356,21
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	7, 15	13.238.343.836,56	16.327.472.214,44	9.915.087.539,75	8.903.773.965,73	6.983.811.970,62
Υποδομές	8	0,00	0,00			0,00
Εξοπλισμός	8	0,00	0,00			0,00
Λοιπά στοιχεία	8	0,00	0,00			0,00
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		35.868.899.246,81	38.638.994.273,32	33.362.797.143,38	32.579.632.023,53	30.545.046.326,83
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων		73.192.879.207,28	71.213.250.401,63	65.780.680.168,41	61.643.475.792,17	62.608.320.421,93
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ						
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Πληρωτέες υποχρεώσεις	9	16.393.889.709,25	14.483.672.746,83	13.497.615.541,61	12.547.628.237,06	11.354.618.930,21
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	10	66.526.745.400,43	61.724.502.300,43	48.757.000.000,43	47.157.791.000,43	41.515.958.400,43
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	11	5.459.744.513,10	7.153.800.135,12	8.044.211.517,55	5.354.998.275,66	6.127.281.375,32
Άλλες υποχρεώσεις	12	159.163.158,97	194.129.113,23	258.921.744,46	193.946.852,21	243.439.841,22
Παροχές σε εργαζομένους	13	2.514.637,77	3.877.449,70	1.723.845,03	1.717.733,65	1.655.506,08
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		88.542.057.419,52	83.559.981.745,31	70.559.472.649,08	65.256.082.099,01	59.242.954.053,26
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Μακροπρόθεσμα δάνεια	14	336.352.853.705,11	333.323.322.749,11	333.811.381.141,85	322.617.713.759,73	308.683.767.815,36
Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα	15	0,00	0,00	5.118.326.643,08	8.967.000.000,00	7.509.000.000,00
Άλλες υποχρεώσεις	16	8.666.702.564,03	8.676.613.891,45	8.472.283.351,59	5.370.166.334,11	5.302.644.157,05
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		345.019.556.269,14	341.999.936.640,56	347.401.991.136,52	336.954.880.093,84	321.495.411.972,41
Σύνολο υποχρεώσεων		433.561.613.688,66	425.559.918.385,87	417.961.463.785,60	402.210.962.192,85	380.738.366.025,67
Καθαρή περιουσία						
ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ/ΘΕΣΗ						
Διαφορές Απογραφής	17	1.815.287.757,29	549.652.975,27	310.531.283,47	158.477.297,50	1.037.045.725,82
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα		(354.346.667.984,24)	(352.180.783.617,19)	(340.567.486.400,68)	(318.130.045.603,74)	(313.622.593.327,91)
Έλλειμμα περιόδου		(7.837.354.254,43)	(2.715.537.342,32)	(11.923.828.499,98)	(22.595.918.094,44)	(5.544.498.001,65)
Σύνολο καθαρής περιουσίας/ θέσης		(360.368.734.481,38)	(354.346.667.984,24)	(352.180.783.617,19)	(340.567.486.400,68)	(318.130.045.603,74)

Πίνακας 2: Αριθμοδείκτες Ρευστότητας Κ.Α. ετών 2019 - 2023

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	2023	2022	2021	2020	2019
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,42	0,39	0,46	0,45	0,54
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,42	0,39	0,46	0,45	0,54
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,26	0,24	0,29	0,29	0,41

Στον Πίνακα 1 παρουσιάζονται οι αριθμοδείκτες ρευστότητας για τα έτη 2019-2023 με αντίστροφη χρονολογική σειρά από το πλέον πρόσφατο έτος (2023) στον παλαιότερο. Ο αριθμοδείκτης Γενικής ή Έμμεσης Ρευστότητας ή αλλιώς Δείκτης Κεφαλαίου (Current ratio), ο οποίος ορίζεται ως το πηλίκο του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού προς το Σύνολο των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων παρατηρείται ότι κυμαίνεται σταθερά κάτω από τη μονάδα και βαίνει διαχρονικά

μειούμενος. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι ο αριθμητής (Κυκλοφορούν Ενεργητικό) δεν περιλαμβάνει τα αποθέματα, όπως και τα χρεόγραφα και τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που είναι άμεσα διαθέσιμα προς πώληση, ενώ, επιπροσθέτως, οι απαιτήσεις που περιλαμβάνονται σε αυτόν δεν προκύπτουν από ένα Μητρώο Απαιτήσεων καταρτισμένο τεκμηριωμένα βάσει της φερεγγυότητας κάθε χρεώστη. Επομένως, η αξία του κυκλοφορούντος ενεργητικού δεν αποτυπώνεται ορθά. Επιπλέον, ο παρονομαστής (Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων) του κλάσματος βαίνει διαχρονικά αυξανόμενος, κυρίως λόγω της αύξησης των βραχυπρόθεσμων δανείων (Ε.Γ.Ε.Δ. και REPOS), όπως προκύπτει από τη Σημείωση 10 του Προσαρτήματος. Παρά, λοιπόν, το γεγονός ότι το κυκλοφορούν ενεργητικό βαίνει διαχρονικά αυξανόμενο από το 2020 (Σημείωση 2 του Προσαρτήματος), κυρίως λόγω της αύξησης των Ταμειακών Διαθεσίμων και Ισοδυνάμων, η ποσοστιαία αυτή αύξηση των Ταμειακών Διαθεσίμων και Ισοδυνάμων δεν υπερσκελίζει την ποσοστιαία αύξηση του συνόλου των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Επομένως, ο δείκτης βαίνει διαχρονικά μειούμενος.

Οι ίδιες οι τιμές του αριθμοδείκτη (<1), όπως και η διαχρονική εξέλιξη του αριθμοδείκτη αυτού, ο οποίος αποτυπώνει, επί της ουσίας, το μέτρο ρευστότητας μίας οικονομικής μονάδας καθώς επίσης και το περιθώριο ασφάλειας που διατηρεί η διοίκησή της, προκειμένου να μπορεί να αντιμετωπίσει μία τυχόν ανεπιθύμητη εξέλιξη στη ροή κεφαλαίων κίνησης, δημιουργεί προβληματισμό στην περίπτωση της Κ.Δ. Αναμένεται, ωστόσο, θεαματική βελτίωσή του μόλις συνταχτούν τα Μητρώα Αποθεμάτων και Απαιτήσεων της Κ.Δ., όπως και το Μητρώο χρεογράφων και συμμετοχών σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που είναι άμεσα διαθέσιμα προς πώληση και συμπεριληφθούν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).

Από τον Πίνακα 1 προκύπτει, επίσης, ότι ο **Αριθμοδείκτης Ειδικής ή Άμεσης Ρευστότητας (Acid-test ratio)** ταυτίζεται με τον αριθμοδείκτη Γενικής ή Έμμεσης Ρευστότητας ή αλλιώς Δείκτης Κεφαλαίου (Current ratio), εφόσον ελλείπουν τα αποθέματα από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός), και ότι κυμαίνεται σταθερά κάτω από τη μονάδα, ενώ βαίνει και διαχρονικά μειούμενος, γεγονός που εξηγήθηκε εκτενώς παραπάνω. Ο αριθμοδείκτης αυτός, ο οποίος, γενικά, θεωρείται ένα αυστηρότερο μέτρο ρευστότητας, αφού δεν περιλαμβάνει τα αποθέματα και αποτυπώνει, επί της ουσίας, το μέτρο ρευστότητας

μίας οικονομικής μονάδας καθώς επίσης και το περιθώριο ασφάλειας που διατηρεί η διοίκησή της, προκειμένου να μπορεί να αντιμετωπίσει μία τυχόν ανεπιθύμητη εξέλιξη στη ροή κεφαλαίων κίνησης, δημιουργεί προβληματισμό σχετικά με τη διαχρονική του εξέλιξη.

Τέλος, ο **Αριθμοδείκτης Ταμειακής Ρευστότητας (Cash ratio)** κυμαίνεται, επίσης, σύμφωνα με τον Πίνακα 1, σταθερά κάτω από το μισό της μονάδας ($<0,5$) και βαίνει, επίσης, διαχρονικά μειούμενος. Αυτό εξηγείται, εν μέρει, από το γεγονός ότι ο αριθμητής (Χρεόγραφα + Διαθέσιμα) δεν περιλαμβάνει τα χρεόγραφα και τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που είναι διαθέσιμα προς πώληση, επομένως, δεν αποτυπώνεται σωστά το κυκλοφορούν ενεργητικό. Ταυτόχρονα, όμως, και ενώ τα Ταμειακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα βαίνουν διαχρονικά αυξανόμενα από το 2020 (Σημείωση 2 του Προσαρτήματος), η ποσοστιαία αυτή αύξηση δεν υπερσκελίζει την ποσοστιαία αύξηση του συνόλου των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, κυρίως λόγω της αύξησης των βραχυπρόθεσμων δανείων - Ε.Γ.Ε.Δ. και REPOS- (Σημείωση 10 του Προσαρτήματος), με αποτέλεσμα ο δείκτης να φθίνει διαχρονικά.

Ο αριθμοδείκτης αυτός εκφράζει την ικανότητα μίας οικονομικής μονάδας να εξοφλεί τις τρέχουσες και ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις της με τα μετρητά που έχει στη διάθεσή της και δημιουργεί προβληματισμό η διαχρονική του εξέλιξη. Ενδέχεται, ωστόσο, να υπάρξει σχετική βελτίωση του δείκτη μόλις απογραφούν τα χρεόγραφα και οι συμμετοχές της Κ.Δ. που είναι διαθέσιμα προς πώληση και συμπεριληφθούν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της Κ.Δ. περιόδου αναφοράς από 01/01/2023 έως 31/12/2023 εις διπλούν, όπως έχει, δηλαδή, δημοσιευτεί στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, αλλά και διορθωμένη, αφού έχει ληφθεί υπόψη η σχετική διόρθωση επί των φόρων του έτους 2023 σύμφωνα με τη Σημείωση 18.1 του Προσαρτήματος. Συγκεκριμένα, στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης περιόδου αναφοράς από 01/01/2023 έως 31/12/2023, οι φόροι ανέρχονται σε € 69.929.174.625,83. Ωστόσο, σύμφωνα με την παραπάνω Σημείωση του Προσαρτήματος των δημοσιευμένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Κ.Δ. για το έτος 2023 και το σχετικό πίνακα, που αφορά στους φόρους, η αύξηση αυτή των € 18,9 δις από το έτος 2022

στο έτος 2023, οφείλεται, κατά το ποσό των € 10 δις σε εκ παραδρομής καταχώριση στο σύστημα TAXIS της ΑΑΔΕ τον 10/2023, η οποία αντिलογίστηκε τον 02/2024. Για αυτό το λόγο, η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Κ.Α.Χ.) της Κ.Δ. παρουσιάζεται δύο φορές (Πίνακες 3 και 4) προκειμένου να ληφθεί υπόψη η σχετική διόρθωση επί των φόρων του έτους 2023, αποτυπώνοντας έτσι καλύτερα την πραγματική εικόνα της Κ.Δ. Ομοίως, οι δείκτες δραστηριότητας παρουσιάζονται παρακάτω εις διπλούν (Πίνακες 5 και 6) πριν και μετά τη διόρθωση επί των φόρων.

Πίνακας 3: Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης Κ.Δ. περιόδου αναφοράς 01/01/2023 έως 31/12/2023

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
περιόδου αναφοράς 1/1/2023 έως 31/12/2023

II. Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης						
	Σημ.	2023	2022	2021	2020	2019
Έσοδα	18					
Φόροι	18.1	69.929.174.625,83	50.929.284.648,60	45.466.953.513,45	40.924.250.441,49	47.934.207.571,23
Κοινωνικός εισφορές	18.2	57.661.701,99	54.602.035,70	54.656.175,70	54.332.463,67	54.159.788,64
Μεταβιβάσεις	18.3	7.824.877.608,66	6.627.595.575,54	8.840.946.810,22	7.813.648.216,50	4.491.704.410,37
Πωλήσεις	18.4	889.424.390,77	877.671.469,93	610.124.745,78	569.671.868,36	1.779.407.009,55
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	18.5	2.079.620.276,23	5.080.450.493,45	4.108.114.286,41	8.866.591.914,18	3.830.565.256,03
Σύνολο εσόδων		80.780.758.603,48	63.569.604.223,22	59.080.795.531,56	58.228.494.904,20	58.090.044.035,82
Έξοδα	19					
Παροχές σε εργαζομένους	19.1	(11.142.482.451,03)	(10.878.347.930,36)	(10.614.935.542,97)	(10.434.978.112,84)	(10.169.605.461,66)
Κοινωνικός παροχές	19.2	(536.355.184,09)	(547.014.495,71)	(427.692.673,46)	(186.979.145,28)	(697.197.092,78)
Μεταβιβάσεις	19.3	(44.477.824.123,54)	(46.474.848.331,65)	(44.944.166.707,67)	(45.047.503.634,88)	(34.790.190.062,81)
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	19.4	(3.069.062.940,22)	(2.870.189.194,44)	(2.245.537.681,67)	(1.929.488.108,90)	(1.757.311.403,78)
Επιδότησεις	19.5	(1.492.563.946,81)	(1.896.205.432,10)	(1.308.361.943,54)	(1.084.863.869,22)	(1.172.265.870,18)
Τόκοι	19.6	(9.099.131.474,72)	(6.107.581.858,43)	(5.824.159.972,00)	(5.946.062.765,26)	(6.483.045.807,58)
Λοιπές δαπάνες	19.7	(49.045.541,20)	(54.533.740,84)	(52.760.646,79)	(29.105.916,40)	(49.596.836,84)
Αποσβέσεις	19.8	(3.904.959.782,78)	(3.814.720.903,58)	(2.741.181.054,64)	(989.074.556,64)	(662.999.736,21)
Σύνολο εξόδων		(73.771.425.444,39)	(72.643.441.887,11)	(68.158.796.222,74)	(65.648.056.109,42)	(55.782.212.271,84)
Λειτουργικό αποτέλεσμα		7.009.333.159,09	(9.073.837.663,89)	(9.078.000.691,18)	(7.419.561.205,22)	2.307.831.763,98
Λοιπά έσοδα και κέρδη	20	3.163.034.742,34	12.533.719.110,92		1.519.003.290,72	176.205.040,11
Λοιπά έξοδα και ζημιές	20	(18.009.722.155,86)	(6.175.418.789,35)		(16.695.360.179,94)	(8.028.534.805,74)
Αποτέλεσμα από λοιπά έσοδα και κέρδη/έξοδα και ζημιές		(14.846.687.413,52)	6.358.300.321,57	(2.845.827.808,80)	(15.176.356.889,22)	(7.852.329.765,63)
Καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου		(7.837.354.254,43)	(2.715.537.342,32)	(11.923.828.499,98)	(22.595.918.094,44)	(5.544.498.001,65)

Πίνακας 4: Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης Κ.Δ. περιόδου αναφοράς 01/01/2023 έως 31/12/2023 (Διορθωμένη με βάση τη Σημείωση 18.1 του Προσαρτήματος)

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
περιόδου αναφοράς 1/1/2023 έως 31/12/2023

II. Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης						
	Σημ.	2023	2022	2021	2020	2019
Έσοδα	18					
Φόροι	18.1	59.929.174.625,83	50.929.284.648,60	45.466.953.513,45	40.924.250.441,49	47.934.207.571,23
Κοινωνικές εισφορές	18.2	57.661.701,99	54.602.035,70	54.656.175,70	54.332.463,67	54.159.788,64
Μεταβιβάσεις	18.3	7.824.877.608,66	6.627.595.575,54	8.840.946.810,22	7.813.648.216,50	4.491.704.410,37
Πολύσεις	18.4	889.424.390,77	877.671.469,93	610.124.745,78	569.671.868,36	1.779.407.009,55
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	18.5	2.079.620.276,23	5.080.450.493,45	4.108.114.286,41	8.866.591.914,18	3.830.565.256,03
Σύνολο εσόδων		70.780.758.603,48	63.569.604.223,22	59.080.795.531,56	58.228.494.904,20	58.090.044.035,82
Έξοδα	19					
Παροχές σε εργαζομένους	19.1	(11.142.482.451,03)	(10.878.347.930,36)	(10.614.935.542,97)	(10.434.978.112,84)	(10.169.605.461,66)
Κοινωνικές παροχές	19.2	(536.355.184,09)	(547.014.495,71)	(427.692.673,46)	(186.979.145,28)	(697.197.092,78)
Μεταβιβάσεις	19.3	(44.477.824.123,54)	(46.474.848.331,65)	(44.944.166.707,67)	(45.047.503.634,88)	(34.790.190.062,81)
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	19.4	(3.069.062.940,22)	(2.870.189.194,44)	(2.245.537.681,67)	(1.929.488.108,90)	(1.757.311.403,78)
Επιδότησεις	19.5	(1.492.563.946,81)	(1.896.205.432,10)	(1.308.361.943,54)	(1.084.863.869,22)	(1.172.265.870,18)
Τόκοι	19.6	(9.099.131.474,72)	(6.107.581.858,43)	(5.824.159.972,00)	(5.946.062.765,26)	(6.483.045.807,58)
Λοιπές δαπάνες	19.7	(49.045.541,20)	(54.533.740,84)	(52.760.646,79)	(29.105.916,40)	(49.596.836,84)
Αποσβέσεις	19.8	(3.904.959.782,78)	(3.814.720.903,58)	(2.741.181.054,64)	(989.074.556,64)	(662.999.736,21)
Σύνολο εξόδων		(73.771.425.444,39)	(72.643.441.887,11)	(68.158.796.222,74)	(65.648.056.109,42)	(55.782.212.271,84)
Λειτουργικό αποτέλεσμα		(2.990.666.840,91)	(9.073.837.663,89)	(9.078.000.691,18)	(7.419.561.205,22)	2.307.831.763,98
Λοιπά έσοδα και κέρδη	20	3.163.034.742,34	12.533.719.110,92		1.519.003.290,72	176.205.040,11
Λοιπά έξοδα και ζημιές	20	(18.009.722.155,86)	(6.175.418.789,35)		(16.695.360.179,94)	(8.028.534.805,74)
Αποτέλεσμα από λοιπά έσοδα και κέρδη/έξοδα και ζημιές		(14.846.687.413,52)	6.358.300.321,57	(2.845.827.808,80)	(15.176.356.889,22)	(7.852.329.765,63)
Καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου		(17.837.354.254,43)	(2.715.537.342,32)	(11.923.828.499,98)	(22.595.918.094,44)	(5.544.498.001,65)

Πίνακας 5: Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας Κ.Δ. ετών 2020 – 2023

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	2023	2022	2021	2020
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	7,22	6,42	6,78	7,45
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	0,69	0,79	0,86	0,93
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1,08	0,84	0,85	0,79

Πίνακας 6: Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας Κ.Δ. ετών 2020 – 2023 (Διορθωμένοι με βάση τη Σημείωση 18.1 του Προσαρτήματος)

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ**	2023	2022	2021	2020
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	6,30	6,42	6,78	7,45
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	0,69	0,79	0,86	0,93
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0,94	0,84	0,85	0,79

Στους Πίνακες, λοιπόν, 5 και 6, παρουσιάζονται οι Αριθμοδείκτες Δραστηριότητας για τα έτη 2020-2023 με αντίστροφη χρονολογική σειρά από το πλέον πρόσφατο έτος (2023) στον παλαιότερο. Ο **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Είσπραξης Απαιτήσεων (Receivables Turnover Ratio)**, ο οποίος ορίζεται ως το πηλίκο των Πωλήσεων (φόρων, κοινωνικών εισφορών και μεταβιβάσεων στην περίπτωση της Κ.Δ.) προς το Μ.Ο. των απαιτήσεων της τρέχουσας και της προηγούμενης λογιστικής χρήσης παρουσιάζει μία εντελώς διαφορετική πορεία πριν και μετά τη διόρθωση που προκύπτει από το Προσάρτημα. Στον Πίνακα 5, εμφανίζεται ο δείκτης διαχρονικά ελαφρώς μειούμενος, ενώ στον Πίνακα 6, όπου αποτυπώνεται η ορθή κατάσταση, εμφανίζεται διαχρονικά μειούμενος. Η φθίνουσα αυτή πορεία εξηγείται από το γεγονός ότι, ναι μεν, ο αριθμητής (πωλήσεις), που επί της ουσίας αφορά τους φόρους, τις **κοινωνικές εισφορές και τις μεταβιβάσεις** βαίνει αυξανόμενος, ωστόσο, η ποσοστιαία αυτή αύξηση των φόρων κλπ. υπερσκελίζεται από την ποσοστιαία αύξηση των απαιτήσεων (Μ.Ο. απαιτήσεων τρέχουσας και προηγούμενης χρήσης) διαχρονικά. Επομένως, ο αριθμοδείκτης αυτός, ο οποίος αποτυπώνει, επί της ουσίας, πόσες φορές εισπράττονται, κατά μέσο όρο, οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας μέσα στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, εύλογα δημιουργεί προβληματισμό σχετικά με την μειούμενη ταχύτητα που η Κ.Δ. εισπράττει τους φόρους, τις κοινωνικές εισφορές και τις μεταβιβάσεις. Αξίζει, ωστόσο, να επαναληφθεί ότι, εάν δεν είχαν ληφθεί υπόψη οι Σημειώσεις του Προσαρτήματος των δημοσιευμένων καταστάσεων, η εικόνα του δείκτη διαχρονικά θα ήταν αρκετά διαφορετική. Επίσης, εφόσον συνταχθεί Μητρώο Απαιτήσεων καταρτισμένο τεκμηριωμένα βάσει της φερεγγυότητας κάθε χρεώστη, ενδεχομένως ο δείκτης να διαφοροποιηθεί σημαντικά.

Ο **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εξόφλησης Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων (Trade Creditors Turnover Ratio)**, ο οποίος ορίζεται ως το πηλίκο του Κόστους Πωληθέντων (Σύνολο Εξόδων μείον Επιδότησεις, Τόκους, Λοιπές Δαπάνες και Αποσβέσεις) προς το Μ.Ο. βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τρέχουσας λογιστικής χρήσης και προηγούμενης ταυτίζεται στους Πίνακες 5 και 6, μιας και δεν επηρεάζεται από τη διόρθωση επί των φόρων και κινείται διαχρονικά μειούμενος και σταθερά κάτω από τη μονάδα (<1). Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι ο αριθμητής (Σύνολο Εξόδων μείον Επιδότησεις, Τόκους, Λοιπές Δαπάνες και Αποσβέσεις), που επί της ουσίας αφορά το σύνολο των λειτουργικών εξόδων στην Κ.Χ.Ε., βαίνει

ελαφρά αυξανόμενος διαχρονικά, αλλά ο παρονομαστής (Μ.Ο. βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τρέχουσας λογιστικής χρήσης και προηγούμενης) βαίνει, επίσης, διαχρονικά αυξανόμενος. Ωστόσο, η ποσοστιαία αύξηση του αριθμητή υπερσκελίζεται από την ποσοστιαία αύξηση των παρονομαστή. Επομένως, ο αριθμοδείκτης αυτός, ο οποίος αποτυπώνει, επί της ουσίας, πόσες φορές μέσα στη χρήση οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης καλύπτονται από το κόστος πωληθέντων (λειτουργικά έξοδα), εύλογα δημιουργεί προβληματισμό σχετικά με την μειούμενη ταχύτητα που η Κ.Δ. εξοφλεί τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της μέσω των λειτουργικών της εξόδων.

Τέλος, **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού (Asset turnover ratio)** ο οποίος ορίζεται ως το πηλίκο των Πωλήσεων (**φόρων, κοινωνικών εισφορών και μεταβιβάσεων** στην περίπτωση της Κ.Δ.) προς το Μ.Ο. του Ενεργητικού της τρέχουσας και της προηγούμενης λογιστικής χρήσης παρουσιάζει σχετικά διαφορετική πορεία πριν και μετά τη διόρθωση που προκύπτει από το Προσάρτημα, αλλά σε κάθε περίπτωση, η πορεία του είναι ανοδική. Στον μεν Πίνακα 5, ο δείκτης εμφανίζεται διαχρονικά αυξανόμενος, και μάλιστα στην χρήση 2023 εμφανίζεται και μεγαλύτερος από τη μονάδα, ενώ στον Πίνακα 6, όπου αποτυπώνεται η ορθή κατάσταση, εμφανίζεται μεν διαχρονικά αυξανόμενος, αλλά δεν ξεπερνά ποτέ τη μονάδα. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι και ο αριθμητής (**φόροι, κοινωνικές εισφορές και μεταβιβάσεις** στην περίπτωση της Κ.Δ.) και ο παρονομαστής (Μ.Ο. Ενεργητικού) βαίνουν αυξανόμενοι διαχρονικά, αλλά, η ποσοστιαία αύξηση των αριθμητή υπερσκελίζει την ποσοστιαία αύξηση του παρονομαστή. Εφόσον, ωστόσο συνταχθούν τα σχετικά Μητρώα και εμπλουτιστεί το Ενεργητικό, ενδεχομένως ο δείκτης να διαφοροποιηθεί σημαντικά επί τω χείρω.

Ο αριθμοδείκτης αυτός αποκαλύπτει εάν υπάρχει ή όχι υπερεπένδυση κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα, πάντα σε σχέση με το ύψος των «πωλήσεων» που πραγματοποιεί. Ένας υψηλός αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας ενεργητικού υποδηλώνει ότι η Κ.Δ. προβαίνει σε εντατική χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων, προκείμενου να πραγματοποιήσει τις «πωλήσεις» της και συνιστά ένα σημαντικό τρόπο μέτρησης της συνολικής αποτελεσματικότητας της Κ.Δ. σε σχέση με ό,τι συνιστά τις πωλήσεις για αυτήν. Εξυπακούεται ότι είναι θετικό στοιχείο για μία οντότητα να μπορεί να διαχειρίζεται το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνει όσο το δυνατό υψηλότερες «πωλήσεις» και η

διαχρονική αύξηση του δείκτη αποτελεί εύσημο για τη διοίκηση. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη ότι ο παρονομαστής (Μ.Ο. Ενεργητικού) του κλάσματος δεν περιλαμβάνει τα πάγια, τα αποθέματα κλπ., και, επομένως, η εικόνα του δείκτη ενδεχομένως να είναι εντελώς διαφορετική μετά τη συμπερίληψη αυτών.

Παράδειγμα 2: Μελέτη εφαρμογής αριθμοδεικτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υποτιθέμενης εταιρείας ΑΒΓ περιόδου αναφοράς από 01/01/2011 έως 31/12/20XX

Έστω υποτιθέμενη εταιρεία ΑΒΓ με βασικά λογιστικά μεγέθη και συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 8), οι οποίες αναλύονται στη συνέχεια με βάση συγκεκριμένους αριθμοδείκτες (Πίνακας 9). Σημειώνεται ότι οι δείκτες δραστηριότητας υπολογίζονται δίχως την χρήση του Μ.Ο. των μεγεθών (όπου προβλέπεται από τον ορισμό των δεικτών), χάριν συντομίας και ελέω απλοποίησης.

Πίνακας 8: Συνοπτικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις εταιρείας ΑΒΓ περιόδου αναφοράς 01/01/20XX έως 31/12/20XX

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΑΒΓ 31/12/XX

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
1. Πάγιο Ενεργητικό	6.500	1. Ίδια Κεφάλαια	5.260
2. Κυκλοφορούν Ενεργητικό	8.650	2. Προβλέψεις	4.256
2.1 Αποθέματα	2.500	3. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	2.356
2.2 Απαιτήσεις	3.650	4. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	8.563
3. Διαθέσιμα	126		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	13.256
	13.256		

ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΑΒΓ 31/12/XX

Πωλήσεις	8.500
Κόστος Πωλήσεων	6.520
Μικτά Κέρδη (= Πωλήσεις - Κόστος Πωλήσεων)	2.605
Τόκοι & Χρημ/κα έξοδα	3.652
Αποσβέσεις Χρήσης	2.560
Καθαρά Κέρδη	256
<i>Μέσο επιτόκιο δανεισμού χρήσης</i>	<i>0,07</i>

Πίνακας 9: Σύνοψη Αριθμοδεικτών εταιρείας ΑΒΓ για τη λογιστική χρήση 20XX

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ/ΕΜΜΕΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	1,02	>1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ/ΑΜΕΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,73	<1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,01	<<1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ			
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	3,40	>1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	2,33	>1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΒΡΑΧ/ΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	0,76	<1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0,64	<1	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ			
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	0,31	31,00%	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	0,03	3,00%	< 10%
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	0,05	5,00%	< 7% =ΚΟΣΤΟΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	0,83	83,00%	
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΔΙΑΡΘΡ. ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ			
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΔΑΝΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ	0,40	40,00%	<100%
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ	2,08	208,00%	>100%
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΡΟΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	2,76	276,00%	>100%
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΕΩΣ ΤΟΚΩΝ	1,07	107,00%	>100%

➤ Αριθμοδείκτης Γενικής/Έμμεσης Ρευστότητας

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να διατηρεί ικανοποιητική Γενική Ρευστότητα (1,02 > 1) και επομένως, δεν φαίνεται να αντιμετωπίζει ιδιαίτερα προβλήματα στην ομαλή κάλυψη των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων της. Πιθανόν να μην είναι σε θέση να ασκεί σε μεγάλο βαθμό την πολιτική τιμών, πιστώσεων και πληρωμών που επιθυμεί. Θα πρέπει, επομένως, να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στην χρονική λήξη (ληκτικότητα) πληρωμής υποχρεώσεων και είσπραξης απαιτήσεων.

➤ Αριθμοδείκτης Ειδικής/Άμεσης Ρευστότητας

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να μη διατηρεί ικανοποιητική Ειδική Ρευστότητα (0,73 < 1) και να αντιμετωπίζει προβλήματα Ειδικής ή Άμεσης Ρευστότητας. Βασική διαφορά του δείκτη Άμεσης Ρευστότητας από αυτόν της Έμμεσης Ρευστότητας είναι ότι στον αριθμητή δεν περιλαμβάνονται τα αποθέματα. Οι λόγοι που δεν λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα έχουν να κάνουν με το χρόνο ή τις πιθανές δυσχέρειες στην ρευστοποίηση τους. Σε επιχειρήσεις όπου πωλούν τα εμπορεύματά τους με πίστωση τα αποθέματα είναι εκείνο το στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού που χρειάζεται το μεγαλύτερο χρόνο ρευστοποίησης, αφού τα πωληθέντα εμπορεύματα μετατρέπονται πρώτα σε εμπορικές απαιτήσεις και κατόπιν σε χρήματα. Σε

βιομηχανικές επιχειρήσεις, είδη αποθεμάτων, όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα, χρειάζονται ακόμη μεγαλύτερο χρόνο ρευστοποίησης αφού πρώτα θα πρέπει να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα τα οποία στη συνέχεια θα πρέπει να πωληθούν.

➤ **Αριθμοδείκτης Ταμειακής Ρευστότητας**

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να αντιμετωπίζει προβλήματα ταμειακής Ρευστότητας ($0,01 \ll 1$) και υπάρχει κίνδυνος να μην μπορεί να καλύψει έκτακτες Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις της (ανάλογα βέβαια με το μέγεθος τους).

➤ **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Αποθεμάτων**

Η Εταιρεία ΑΒΓ εμφανίζεται να ανανεώνει τα αποθέματα-εμπορεύματα της σε πωλήσεις μέσα στη λογιστική χρήση 3,4 φορές. Ο δείκτης αυτός θα πρέπει, φυσικά, να συνεκτιμηθεί με την φύση της επιχείρησης, τον κλάδο που ανήκει και την θέση του ανταγωνισμού, προκειμένου να οδηγήσει σε ασφαλή συμπεράσματα. Υπενθυμίζεται, ωστόσο, ότι η υπέρμετρη διακράτηση αποθεμάτων σε μια επιχείρηση, πέραν από τη δέσμευση κεφαλαίων, δηλαδή από το χρηματικό κόστος, ενέχει και ένα κόστος ευκαιρίας, αφού θα μπορούσαν τα χρήματα αυτά να χρησιμοποιηθούν για κερδοφόρες επενδύσεις, αλλά, ταυτόχρονα κοστίζουν στην εταιρεία έξοδα αποθήκευσης, ασφάλειας κλπ.

➤ **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εισπράξεως Απαιτήσεων**

Η Εταιρεία ΑΒΓ εμφανίζεται να εισπράττει τις απαιτήσεις από τους πελάτες της 2,33 φορές μέσα στη λογιστική χρήση, αριθμός ο οποίος θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και με την φύση της επιχείρησης, αλλά και με την ταχύτητα εξόφλησης των υποχρεώσεών της.

➤ **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Εξοφλήσεως Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 9, οι πιστώσεις που δόθηκαν στην οικονομική μονάδα ανανεώθηκαν μέσα στη χρήση 0,76 φορές. Ο αριθμός αυτός θα πρέπει να συσχετιστεί με αυτόν του κλάδου, αλλά, σε κάθε περίπτωση, είναι θετικό το γεγονός ότι είναι μικρότερος σε σχέση με τον αριθμοδείκτη ταχύτητας εισπράξεως απαιτήσεων. Θετικό, επίσης, είναι το γεγονός ότι η εταιρεία διατηρεί ικανοποιητική

γενική/έμμεση ρευστότητα ($1,02 > 1$), γεγονός που μπορεί να εξηγεί και τη μακρά περίοδο πίστωσης που απολαμβάνει η επιχείρηση.

➤ **Αριθμοδείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Ενεργητικού**

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να προβαίνει σε ήπια χρησιμοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων ($0,64 < 1$), προκειμένου να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις της. Τα Πάγια της επιχείρησης αποτελούν, ωστόσο, το 49 % ($> 40\%$) του Συνόλου του Ενεργητικού [Πάγιο Ενεργητικό/Σύνολο Ενεργητικού = $(6.500/13.256) \cdot 100 = 49,03\%$], οπότε συμπεραίνει κανείς ότι η εταιρεία είναι πιθανόν εντάσεως παγίων, και, επομένως, θα ανέμενε κανείς να χρησιμοποιεί πιο εντατικά τα πάγιά της. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική μονάδα ίσως θα πρέπει να αυξήσει το βαθμό χρησιμοποίησής αυτών ή να προχωρήσει σε ρευστοποίηση μέρους των περιουσιακών της στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, και προκειμένου να αντλούνται ασφαλή συμπεράσματα, αυτός ο αριθμοδείκτης θα πρέπει να συγκρίνεται με τον αντίστοιχο μέσο όρο του κλάδο στον οποίο ανήκει η οικονομική μονάδα.

➤ **Αριθμοδείκτης Μικτού Περιθωρίου Κέρδους**

Η Εταιρεία ΑΒΓ εμφανίζεται να πωλεί το τελικό της προϊόν με ένα ακαθάριστο ποσοστό κέρδους ίσο με $\sim 31\%$. Όσο μεγαλύτερο το ποσοστό αυτό, τόσο πιο χαλαρό είναι το επίπεδο του ανταγωνισμού. Αξία έχει πάντα η σύγκριση του δείκτη αυτού με τον Αριθμοδείκτη Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους και τον Αριθμοδείκτη Δανειακής Επιβάρυνσης. Τα Πάγια αποτελούν το 49 % του Συνόλου του Ενεργητικού, επομένως οι αποσβέσεις είναι πολύ υψηλές (€ 2.560) και μειώνουν δραματικά τα τελικά Καθαρά Κέρδη.

➤ **Αριθμοδείκτης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους**

Η Εταιρεία ΑΒΓ εμφανίζεται να πωλεί το τελικό της προϊόν με ένα καθαρό ποσοστό κέρδους ίσο με 3 %. Όσο μεγαλύτερο είναι, γενικά, το ποσοστό αυτό, τόσο πιο χαλαρό είναι το επίπεδο του ανταγωνισμού στον κλάδο και τόσο πιο κερδοφόρα είναι η επιχείρηση. Παρά το ότι το Μικτό Περιθώριο κέρδους είναι 31 %, το ποσοστό Καθαρού Κέρδους (3 %) είναι κάτω από το 10 %, γεγονός που μπορεί να οφείλεται

είτε στις αποσβέσεις (49 % του Συνόλου Ενεργητικού είναι τα Πάγια), είτε στην Δανειακή Επιβάρυνση ή και στα δύο.

➤ **Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Ιδίων Κεφαλαίων**

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να αξιοποιεί τα Ίδια Κεφάλαια (χρήματα των μετόχων) και να παράγει καθαρά κέρδη σε ποσοστό 5% (4,87%), μικρότερο, δηλαδή, από το κόστος ευκαιρίας (έστω 7% = επιτ. καταθέσεων + ρίσκο), άρα (μάλλον) εγείρονται ερωτηματικά σχετικά με το αν και κατά πόσο οι μέτοχοι καλώς εμπιστεύονται τα χρήματα τους στην επιχείρηση. Τα Πάγια αποτελούν το 49 % (> 40%) του Συνόλου του Ενεργητικού και, συνακόλουθα, οι αποσβέσεις είναι πολύ υψηλές (κυρίως ανελαστικές δαπάνες). Επομένως, η αύξηση της απόδοσης των Ι.Κ. (πάνω από το κόστος ευκαιρίας = έστω 7%) θα έρθει κυρίως μέσα από την αύξηση της παραγωγής και των πωλήσεων.

➤ **Αριθμοδείκτης Αποδοτικότητας Απασχολούμενων Κεφαλαίων**

Η Εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται να αξιοποιεί τα Συνολικά Απασχολούμενα Κεφάλαιά της (χρήματα των μετόχων και ξένα κεφάλαια) παράγοντας κέρδη (καθαρά κέρδη + τόκοι και χρημ/κά έξοδα) σε ποσοστό ~83%, ποσοστό πολύ μεγαλύτερο από το κόστος ευκαιρίας (έστω 7% = επιτ. καταθέσεων + ρίσκο). Ωστόσο, ο δείκτης αυτός θα πρέπει πάντα να συνεκτιμάται με το δείκτη αποδοτικότητας Ι.Κ.

➤ **Αριθμοδείκτης Δανειακής Επιβάρυνσης**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 9, η εταιρεία ΑΒΓ φαίνεται, επί της ουσίας, να έχει χρηματοδοτήσει το ~40% του συνόλου των ενεργητικών στοιχείων από τους φορείς της, δηλαδή μέσω Ιδίων Κεφαλαίων. Η διαφορά του συγκεκριμένου αριθμοδείκτη από το 100% φανερώνει το ποσοστό των ξένων κεφαλαίων που έχει προσφερθεί από τους πιστωτές της οικονομικής μονάδας για τη χρηματοδότηση του ενεργητικού. Η εταιρεία φαίνεται να αξιοποιεί τα Συνολικά Απασχολούμενα Κεφάλαιά της (χρήματα των μετόχων και ξένα κεφάλαια) και να παράγει μικτά κέρδη (καθαρά κέρδη + τόκοι και χρημ/κά έξοδα) σε ποσοστό ~83%. Φαίνεται, επομένως, να διατηρεί μία καλή

ισορροπία μεταξύ αυτοχρηματοδότησης των παγίων και δανεισμού για τη χρηματοδότηση αυτών.

➤ **Αριθμοδείκτης Οικονομικής Ανεξαρτησίας**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 9, ο Αριθμοδείκτης Οικονομικής Ανεξαρτησίας της εταιρείας ΑΒΓ φαίνεται να ξεπερνά κατά πολύ τη μονάδα (~ 208%) και υποδηλώνει ότι μάλλον υφίσταται υπερδανεισμός. Επομένως, οι πιστωτές δεν φαίνεται να απολαμβάνουν τη μεγαλύτερη δυνατή ασφάλεια, δεδομένου ότι, από ό, τι φαίνεται, οι φορείς της επιχείρησης συμμετέχουν σε αυτή με λιγότερα κεφάλαια από ότι οι πιστωτές της. Θα πρέπει, ωστόσο, αυτός ο αριθμοδείκτης να συνεκτιμηθεί και με τον αριθμοδείκτη παγίων προς μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το χρέος, εν γένει, αποτελεί μία υποχρέωση που πρέπει να αποπληρωθεί ή να αναχρηματοδοτηθεί και επιβάλλει έξοδα τόκων που συνήθως δεν μπορούν να αναβληθούν. Και αυτό, συνακόλουθα, μπορεί να μειώσει ή και να μηδενίσει την αξία των ιδίων κεφαλαίων σε περίπτωση αθέτησης υποχρεώσεων.

➤ **Αριθμοδείκτης Παγίων προς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

Σύμφωνα με τον Πίνακα 9, ο Αριθμοδείκτης Παγίων προς Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις της εταιρείας ΑΒΓ φαίνεται να ξεπερνά κατά πολύ τη μονάδα (~ 276%), γεγονός που αντανάκλα το μεγάλο βαθμό ασφάλειας που απολαμβάνουν οι μακροχρόνιοι πιστωτές της οικονομικής μονάδας, αλλά και τη δυνατότητα που έχει η επιχείρηση να εξασφαλίσει περαιτέρω μακροχρόνιο δανεισμό υποθηκεύοντας τα πάγιά της.

➤ **Αριθμοδείκτης Καλύψεως Τόκων**

Από τον Πίνακα 9, προκύπτει ότι ο Αριθμοδείκτης Καλύψεως Τόκων ξεπερνά οριακά τη μονάδα (~ 107%) και, πρακτικά, φανερώνει πως η επιχείρηση μετά βίας καλύπτει τους χρηματοοικονομικούς της τόκους από τα καθαρά κέρδη της και εγείρει ανησυχίες σχετικά με τη μελλοντική της δυνατότητα αποπληρωμής αυτών σε περίπτωση απρόβλεπτης εξέλιξης των επιτοκίων. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, όπως φαίνεται από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της εταιρείας, πρόκειται για μία εταιρεία εντάσεως κεφαλαίου (Πάγιο Ενεργητικό/Σύνολο

Ενεργητικού ~ 49%), γεγονός που ερμηνεύεται και από το μέγεθος των αποσβέσεων που διενεργεί (€ 2.560), οι οποίες μειώνουν δραματικά τα καθαρά της κέρδη.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Συνοπτικά, στο παρόν κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του ορισμού των αριθμοδεικτών, όπως και των χρηστών αυτών, αλλά και των δυνατοτήτων που προσφέρουν για διαχρονική και διαστρωματική ανάλυση, όπως και των κανόνων χρήσης αυτών, προκειμένου οι αναλυτές να οδηγούνται σε ασφαλή συμπεράσματα. Στη συνέχεια, γίνεται παρουσίαση των αριθμοδεικτών μέσα από την αναλυτική περιγραφή των βασικών κατηγοριών αριθμοδεικτών και κάποιων εκ των ουσιωδών δεικτών που συνθέτουν τις παραπάνω βασικές κατηγορίες. Περαιτέρω, παρουσιάζεται πώς προκύπτει ο καθένας από αυτούς, τι συμβολίζει και σε ποια συμπεράσματα δύναται να οδηγήσει τον αναλυτή, ενώ, σε αρκετές περιπτώσεις, παραθέτονται και οι αριθμοδείκτες τους οποίους θα πρέπει να συνεξετάζουν, κάθε φορά, οι αναλυτές προκειμένου να οδηγούνται σε ασφαλή συμπεράσματα. Τέλος, παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από τη χρήση των αριθμοδεικτών, όπως και οι κίνδυνοι που ελλοχεύουν από την απερίσκεπτη εφαρμογή αυτών, αλλά και την παρουσίαση αυτών.

Συνεπώς, οι επιμορφωνόμενοι με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας είναι σε θέση να γνωρίζουν τι είναι οι αριθμοδείκτες, πώς προκύπτουν οι αριθμοδείκτες, ποιοι είναι οι χρήστες αυτών, τις δυνατότητες ανάλυσης που προσφέρουν, αλλά και τους κανόνες που συνεπάγεται η χρήση τους. Επιπλέον, θα μπορούν να αναγνωρίσουν τις βασικές κατηγορίες αριθμοδεικτών και τους ουσιώδεις δείκτες που απαρτίζουν κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες, αλλά και τη σημασία των ποσών που προκύπτουν από τον υπολογισμό αυτών, αλλά και μέσα από τη σύγκριση αυτών διαχρονικά και διαστρωματικά. Τέλος, θα έχουν εμπεδώσει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της χρήσης των αριθμοδεικτών, αλλά και τους κινδύνους που ελλοχεύουν στις περιπτώσεις που δεν παρουσιαστούν σωστά, δεν εφαρμοστούν σωστά και δε συνεκτιμηθούν με άλλους δείκτες.

Βιβλιογραφία

- Παναγιώτης Τζωρτζόπουλος, Αλεξάνδρα Λειβαδά (2012), Αριθμοδείκτες και Επίσημες Στατιστικές, Εκδόσεις Ο.Π.Α. ISBN13 9789609443128
 - Επαμεινώνδας Μπατσινίλας, Κυριάκος Παταβούκας (2017), Σύγχρονη Λογιστική, Τόμοι Α΄ & Β΄, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε ISBN 978-960-618-000
 - Κοέν Σ. και Καρατζήμας Σ. (2020), Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, ISBN 978-618-83313-5-8
 - Μπάλας Απόστολος, Χέβας Δημοσθένης (2016), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, ISBN13 978-960-35912-7-6
 - Walsh Ciaran, Αριθμοδείκτες και Management, Ανάλυση, Σύγκριση και Έλεγχος των Μεγεθών που Προσδιορίζουν την Αξία της Επιχείρησης, Εκδόσεις Πατάκη, ISBN13 9789601617824
 - Calmel, M. P. (2014), “Harmonization of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and prospects”, Accounting, Economics and Law: A Convivium, Vol.4, pp.215-236.
 - Centre for Financial Reporting Reform (CFRR), Governance Global Practice, Europe and Central Asia Region, The World Bank, The Public Sector Accounting and Reporting Program. (2022). *Benefits of Accrual Accounting in the Public Sector*. Washington, DC: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)
- European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), delegates of the meeting of the Expert Group on EPSAS (Papers for discussion)
 - Eurostat – European Commission (2013), European System of Accounts, Publications Office of the European Union, ISBN 978-92-79-31242-7
 - International Monetary Fund (2014), Government Financial Statistics Manual, ISBN: 978-1-49834-376-3
 - IPSASB, Ανάκτηση από <https://www.ipsasb.org/publications>
 - IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 1, Presentation Of Financial Statements
 - IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 2, Cashflow Statements
 - IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 3, Accounting Policies, Changes In Accounting Estimates And Errors

- IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 4, The Effects Of Changes In Foreign Exchange Changes
- IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 5, Borrowing Costs
- IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 6, Consolidated And Separate Financial Statements
- IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 7, Investments In Associates
- IPSASB (2000). International Public Sector Accounting Standard: 8, Interests In Joint Ventures
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 9, Revenue From Exchange Transactions
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 10, Financial Reporting In Hyperinflationary Economies
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 11, Construction Contracts
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 12, Inventories
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 13, Leases
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 14, Events After The Reporting Date
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 15, Financial Instruments: Disclosure And Presentation
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 16, Investment Property
- IPSASB (2001). International Public Sector Accounting Standard: 17, 45, Property, Plant, And Equipment
- IPSASB (2002). International Public Sector Accounting Standard: 18, Segment Reporting
- IPSASB (2002). International Public Sector Accounting Standard: 19, Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets
- IPSASB (2002). International Public Sector Accounting Standard: 20, Related Party Disclosures
- IPSASB (2004). International Public Sector Accounting Standard: 21, Impairment Of Non-Cash-Generating Assets
- IPSASB (2006). International Public Sector Accounting Standard: 22, Disclosure Of Financial Information About The General Government Sector

- IPSASB (2006). International Public Sector Accounting Standard: 23, Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes And Transfers)
- IPSASB (2006). International Public Sector Accounting Standard: 24, Presentation Of Budget Information In Financial Statements
- IPSASB (2008). International Public Sector Accounting Standard: 25, Employee Benefits
- IPSASB (2008). International Public Sector Accounting Standard: 26, Impairment Of Cash-Generating Assets
- IPSASB (2009). International Public Sector Accounting Standard: 27, Agriculture
- IPSASB (2010). International Public Sector Accounting Standard: 28, Financial Instruments: Presentation
- IPSASB (2010). International Public Sector Accounting Standard: 29, Financial Instruments : Recognition And Measurement
- IPSASB (2010). International Public Sector Accounting Standard: 30, Financial Instruments: Disclosures
- IPSASB (2010). International Public Sector Accounting Standard: 31, Intangible Assets
- IPSASB (2011). International Public Sector Accounting Standard: 32, Service Concession Arrangements: Grantor
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 33, First-Time Adoption Of Accrual Basis IPSASB. International Public Sector Accounting Standards
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 34, Separate Financial Statements
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 35, Consolidated Financial Statements
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 36, Investments In Associates And Joint Ventures
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 37, Joint Arrangements
- IPSASB (2015). International Public Sector Accounting Standard: 38, Disclosure Of Interests In Other Entities
- IPSASB (2016). International Public Sector Accounting Standard: 39, Employee Benefits
- IPSASB (2017). International Public Sector Accounting Standard: 40, Public Sector Combinations
- IPSASB (2018). International Public Sector Accounting Standard: 41, Financial Instruments
- IPSASB (2019). International Public Sector Accounting Standard: 42, Social Benefits

- IPSASB (2022). International Public Sector Accounting Standard: 43, Leases (Effective Date Of *January 1, 2025*)
- IPSASB (2022). International Public Sector Accounting Standard: 44, Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations
- IPSASB (2023). International Public Sector Accounting Standard: 45, Property, Plant And Equipment
- IPSASB (2023). International Public Sector Accounting Standard: 46, Measurement
- IPSASB (2023). International Public Sector Accounting Standard: 47, Revenue
- IPSASB (2023). International Public Sector Accounting Standard: 48, Transfer Expenses
- IPSASB (2023). International Public Sector Accounting Standard: 49, Retirement Benefit Plans
- IFRS Foundation (2020). International Accounting Standard 16: Property, Plant, And Equipment
- IFRS Foundation (2014). International Accounting Standard: 38, Intangible Assets
- IFRS Foundation (2013). International Accounting Standard: 36, Impairment Of Assets
- IFRS Foundation (2020). International Accounting Standard: 37, Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets
- Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)
- Kirchmann, U. (Ιούλιος 2021). *Ελλάδα Οδικός Χάρτης για την Εφαρμογή της Λογιστικής σε δεδολευμένη βάση*. ΔΝΤ.
Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)
- Mattli, W., & Buthe, T. (2005), “Accountability in accounting; The politics of private rule-making in the public interest”, *Governance*, Vol.4, pp. 400-429.
- OECD. (2022). Models of Public Budgeting and Accounting Reform. (J. Chan, & C. Xiaoyue, Επιμ.) *OECD Journal on Budgeting, Volume 2 / Supplement 1*.
Ανάκτηση από <https://www.oecd.org/gov/budgeting/33684121.pdf>

- Renteria C., Sage De Clerck, Roehler C., , Chevauchez B., Goubert L., (March 2019). *Greece Rollout of the Unified Chart of Accounts, a Milestone of the Public Financial Management Reform Agenda*, IMF.

Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)

- Sagé de Clerck, E. B. (August 2021). *Greece Public Financial Management – Unified Chart of Accounts and Accounting Reforms – Project Closing*. IMF.

Κατάλογος διαδικτυακών διευθύνσεων

- Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης: <https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/>
- Γενικό Λογιστήριο της Δημοκρατίας, Κύπρος: <http://www.treasury.gov.cy/treasury>
- International Federation of Accountants: <https://www.ifac.org/>
- European Commission, EPSAS: [Communication - European public sector accounting standards \(EPSAS\) - Eurostat](#)
- Eurostat, European System of Accounts 2010: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/ks-02-13-269>
- International Monetary Fund, Government Finance Statistics: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/aboutgfs.htm>