



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ**

" Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) ως παράγοντας βελτίωσης της ποιότητας των παρεχόμενων πληροφοριών και λήψης ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων: Μελέτη περίπτωσης στους Δήμους Παύλου-Μελά, Αμπελοκήπων-Μενεμένης, Κορδελιού-Ευόσμου."

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Της φοιτήτριας:

Γκοντέλη Αναστασία

ΑΜ: 014/17

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: Δρ. Μυλωνάς Δημήτριος

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ Νοέμβριος, 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η συγγραφή της Διπλωματικής μου εργασίας ήταν μια σημαντική εμπειρία για την προσωπική και ακαδημαϊκή μου εξέλιξη, έχοντας φτάσει στην ολοκλήρωση της νιώθω την ανάγκη να ευχαριστήσω τους ανθρώπους που με στήριξαν και με βοήθησαν να την υλοποιήσω.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Μυλωνά Δημήτριο για τη συνεχή καθοδήγηση και ανταπόκριση κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας μου.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και ιδιαίτερα την μητέρα μου για την ηθική και πνευματική υποστήριξη που μου παρείχε όλο αυτό το διάστημα.

Ακόμη θα ήθελα να δώσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον κ. Ζαφειρίου Στ. Δημήτριο για την συμβολή του και την υποστήριξη του κατά τη διάρκεια πραγματοποίησης της έρευνας μου.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους φίλους μου για την κατανόηση και τη στήριξη που μου προσέφεραν, καθώς και το προσωπικό των Δήμων Αμπελοκήπων-Μενεμένης, Κορδελιού-Ευόσμου και Παύλου Μελά που συνεργάστηκαν μαζί μου και με βοήθησαν στην εκπόνηση της εργασίας μου.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα τελευταία χρόνια λόγω των οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν τα περισσότερα κράτη έχει γεννηθεί η ανάγκη για ομοιόμορφη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, για πλήρη και ακριβή πληροφόρηση καθώς και για αύξηση των ελέγχων. Συνεπώς όλο και περισσότερες Χώρες προσαρμόζονται σταδιακά με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Ο λόγος που επέλεξα να ασχοληθώ με το συγκεκριμένο θέμα έγκειται στο γεγονός ότι ήθελα να κατανοήσω τον τρόπο λειτουργίας των συγκεκριμένων προτύπων και να διαπιστώσω την κατάσταση που επικρατεί στη χώρα μας τη δεδομένη στιγμή.

Μέσα από την συγγραφή της παρούσας μελέτης μου δόθηκε η ευκαιρία να διαβάσω ελληνικά και ξενόγλωσσα συγγράμματα, να μελετήσω τις δημοσιευμένες εργασίες διαφόρων ερευνητών για να σχηματίσω μια όσο τον δυνατόν πληρέστερη εικόνα για το σκοπό και τη λειτουργία των προτύπων αυτών. Ακόμη μέσα από την έρευνα, παρά τις όποιες δυσκολίες που αντιμετώπισα ως προς τη συλλογή των ερωτηματολογίων, κατάφερα να καταλήξω σε ορισμένα συμπεράσματα για την κατάσταση που επικρατεί σήμερα σχετικά με τα Δ.Π.Δ.Τ. σε μερικούς Δήμους της χώρας μας. Σίγουρα η εκπόνηση της εργασίας ήταν μια πολύ ενδιαφέρουσα διαδικασία, που με ώθησε να ασχοληθώ με το κομμάτι της έρευνας, να ανταλλάξω απόψεις με ανθρώπους που γνώριζαν το αντικείμενο των εν λόγω προτύπων και να παραθέσω τελικά τα συμπεράσματα και τις προτάσεις κατόπιν της ερευνητικής διαδικασίας.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το συνεχές αναπτυσσόμενο κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές και έχει δημιουργήσει νέες ανάγκες τόσο στις επιχειρήσεις, όσο και στο Δημόσιο τομέα. Για το λόγο αυτό τα τελευταία χρόνια οι περισσότερες επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο χρησιμοποιούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τη σύνταξη και παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, προκειμένου να συμβαδίζουν με τις σύγχρονες εξελίξεις και να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Στην παγκόσμια οικονομία παρατηρείται η τάση για ομοιομορφία, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που είναι και ο πυρήνας των ΔΠΧΑ. Τα αδιαμφισβήτητα οφέλη των ΔΠΧΑ τα έχουν καταστήσει ως τα πλέον διαδεδομένα και αποδεκτά πρότυπα παγκοσμίως, διότι ικανοποιούν τις ανάγκες όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας εκτεταμένη πληροφόρηση, υποβοήθηση στη λήψη αποφάσεων και μείωση της ωραιοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι ραγδαίες αλλαγές των τελευταίων ετών και οι χρηματοοικονομικές κρίσεις που μαστίζουν αρκετά κράτη παγκοσμίως πέραν των επιχειρήσεων, δημιούργησε την ανάγκη και στο Δημόσιο τομέα για την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών και την προώθηση ενός ενιαίου λογιστικού συστήματος που να είναι κατανοητό σε διεθνές επίπεδο.

Στο πλαίσιο αυτών των αναγκών όλο και περισσότερες χώρες είτε έχουν υιοθετήσει, είτε έχουν ξεκινήσει μεταρρυθμίσεις για την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) στο Δημόσιο τομέα. Τα ΔΠΔΠ στοχεύουν στη βελτίωση της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, στην αύξηση της αξιοπιστίας μεταξύ των κρατών, στη μείωση της απάτης και της διαφθοράς.

Η παρούσα μελέτη εστιάζει στην κατανόηση των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα προσπαθώντας να προσεγγίσει το θέμα από διάφορες οπτικές και να απεικονίσει όσο πιο αξιόπιστα γίνεται την κατάσταση που επικρατεί τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε διεθνές επίπεδο. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιήθηκαν ελληνικά και διεθνή συγγράμματα και όλα τα αναγκαία εργαλεία ανάλυσης της έρευνας.

Λέξεις-κλειδιά: Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Λογιστική Ταμειακής Βάσης, Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης, Συσχετίσεις

ABSTRACT

The continuous developing socio-economic environment has involved important changes and has created new needs both in enterprises, and in Public sector. For this reason, in the past few years most enterprises in international level are using the International Models of Financing Report on the syntax and follow-up of their financing situations, so that they keep pace with the modern developments and they remain competitive. It is observed that world economy has the tendency for uniformity, transparency and comparability of financing situations that is the core of IMFR. The uncontradictable profits of IMFR have rendered them as the most widespread and most acceptable models worldwide, because they satisfy the needs of all users of economic situations, providing extensive information, assistance in the decision-making and reduction of beautification on financing situations.

As it was said before the rapid changes of last years and the financing crises that afflict enough countries except from the enterprises, has created worldwide the need and in the Public sector for the benefit of reliable information and the promotion of a single accountant system that would be comprehensible in international level.

Under these needs more and more countries have either adopted or initiated reforms for the adoption of International Standards Public Sector (IPSAS) in the public sector. The IPSAS aimed at improving the quality and comparability of accounting information provided by the public services, increase reliability between states, reduce fraud and corruption.

This study focuses on understanding the Public Sector Standards trying to approach the topic from different perspectives and to depict the more reliable is the situation in Greece and internationally. For this purpose they were used Greek and international literature and all the necessary research analysis tools.

Key words: International Public Sector Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Cash-based Accounting, Accrual-based Accounting, Correlations

Περιεχόμενα

1.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1.	Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.....	1
1.2.	Στόχοι	1
1.3.	Ερευνητικά ερωτήματα	1
2.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	3
2.1.	Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Δ.Π.Χ.Α.	3
2.1.1.	Ιστορική Αναδρομή.....	4
2.1.2.	Βασικά πρότυπα Δ.Λ.Π.....	7
2.1.3.	Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα.....	22
2.1.4.	Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο	24
2.2.	Λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS)	26
2.2.1.	Σκοπός.....	26
2.2.2.	Πεδίο εφαρμογής.....	28
2.2.3.	Πλεονεκτήματα και Κριτική των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	29
2.2.4.	Βασικά πρότυπα Δημοσίου Τομέα.....	31
2.2.5.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα σε δεδουλευμένη και ταμιακή βάση	41
2.2.6.	Εφαρμογή των IPSAS σε Ευρωπαϊκό και Διεθνές επίπεδο.....	47
2.3.	Ποιότητα παρεχόμενων πληροφοριών	52
2.3.1.	Βασικές Λογιστικές Αρχές και παραδοχές.....	52
2.3.1.1.	Παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going Concern)	52
2.3.1.2.	Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.....	53
2.3.1.3.	Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.....	53
2.3.1.4.	Αντικειμενικότητα και το επαληθεύσιμο των λογιστικών καταχωρήσεων. Η αρχή του δικαιολογητικού.....	54
2.3.1.5.	Αρχή της αποκαλύψεως ή ανακοινώσεως.....	54
2.3.1.6.	Αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο.....	55
2.3.1.7.	Αρχή της συντηρητικότητας.....	55
2.3.2.	Ανάληψη παρεχόμενων πληροφοριών	56
2.3.3.	Μελέτες που εξέτασαν την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα.....	57
2.4.	Ορθολογικές Χρηματοοικονομικές Αποφάσεις	60

2.4.1.	Λήψη αποφάσεων.....	60
2.4.2.	Χρηματοοικονομικές αποφάσεις.....	62
2.4.3.	Ορθολογική λήψη αποφάσεων.....	63
2.5.	Προφίλ Δήμων που συμμετέχουν στη έρευνα.....	65
2.5.1.	Δήμος Παύλου Μελά.....	65
2.5.2.	Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου	66
2.5.3.	Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης	67
3.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	68
3.1.	Έννοια και είδη έρευνας.....	68
3.2.	Σκοπός έρευνας	69
3.3.	Πως πραγματοποιήθηκε η παρούσα έρευνα.....	69
3.4	Πίνακας συμμετεχόντων στην έρευνα.....	71
4.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΙ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	72
4.1.	. Περιγραφική ανάλυση ευρημάτων	72
4.2	Συγκριτική ανάλυση ευρημάτων	95
5.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	110
5.1.	Συμπεράσματα.....	110
5.2.	Προτάσεις.....	114
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	116
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	122

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών-Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	7
Πίνακας 2 Εξαιρέσεις εφαρμογής Δ.Λ.Π. 36.....	18
Πίνακας 3 Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. από 150 δικαιοδοτικά συστήματα ανά γεωγραφική περιοχή	25
Πίνακας 4 Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα-Οδηγίες σε δεδουλευμένη βάση	31
Πίνακας 5 IPSAS σύμφωνα με τη Ταμιακή βάση.....	40
Πίνακας 6 Το σύστημα των Χρηματοοικονομικών πληροφοριών στον υπόλοιπο κόσμο.....	45
Πίνακας 7 Κατάσταση υιοθέτηση IPSAS στην ΕΕ.....	49
Πίνακας 8: Σχέση ανάμεσα στο λογιστικό σύστημα των κυβερνήσεων και των IPSAS.....	51
Πίνακας 9 Ιεράρχηση Ποιοτικών Χαρακτηριστικών των Λογιστικών Πληροφοριών	57
Πίνακας 10 Συμμετέχοντες στην Έρευνα.....	71
Πίνακας 11: 1) Φύλο	72
Πίνακας 12 2) Ηλικία	72
Πίνακας 13: 3) Επίπεδο εκπαίδευσης;.....	73
Πίνακας 14: 4) Έτη προϋπηρεσίας σε Δημόσια Υπηρεσία	74
Πίνακας 15: 5) Αριθμός εργαζομένων στον Δήμο που εργάζεστε;.....	74
Πίνακας 16: 6) Σε ποιά θέση εργάζεστε στην υπηρεσία;	75
Πίνακας 17: 7) Ο Δήμος τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με την;.....	76
Πίνακας 18: 8) Γνωρίζεται τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠ);	77
Πίνακας 19: 9) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα (ΔΛΠ);.....	78
Πίνακας 20: 10) Έχετε ενημερωθεί για την ύπαρξη των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (Δ.Π.Δ.Τ.);.....	79
Πίνακας 21: 11) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Δ.Π.Δ.Τ.);.....	80
Πίνακας 22: 12) Ποιά από τα παρακάτω πρότυπα χρησιμοποιεί ο Δήμος για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων;	80
Πίνακας 23:13) Είστε έτοιμοι ως Δήμος να προσαρμοστείτε με τις αλλαγές που επιφέρει στις Οικονομικές Καταστάσεις, η εφαρμογή των ΔΠΔΤ;.....	82
Πίνακας 24: 14) Υπήρξε κάποιου είδους εκπαίδευσή σας για την εφαρμογή των ΔΠΔΤ; ..	83
Πίνακας 25: 15) Αν ναι από πού προέρχεται;	83
Πίνακας 26: 16)Τα πρότυπα που εφαρμόζονται στον Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων;.....	84
Πίνακας 27: 17) Συμφωνείτε ότι τα ΔΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων;	85
Πίνακας 28:18)Τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την ποιότητα των πληροφοριών και τη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων;	86
Πίνακας 29: 20) Πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιούνται καλύτερες αξιολογήσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων των κρατικών δαπανών;	87
Πίνακας 30 21) Τα ΔΠΔΤ θα συμβάλουν στην καλύτερη κατανομή των πόρων και των κρατικών δαπανών;.....	88

Πίνακας 31: 21)Τα ΔΠΔΤ μπορούν να αποτελέσουν κίνητρο για την μεγέθυνση των περιουσιακών στοιχείων και των μετρητών του Δήμου;	89
Πίνακας 32: 22)Τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου;	90
Πίνακας 33: 23)Τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου;	91
Πίνακας 34: 24) Θεωρείτε ως ωφέλιμο ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα δημοσίου τομέα που να μπορεί να γίνει κατανοητό σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο;	92
Πίνακας 35: 25)Κρίνετε αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου;.....	93
Πίνακας 36: 26)Αν (ναι) από πού προέρχεται;.....	94
Πίνακας 37: 27) Κατά την άποψη σας ποιος θα ήταν ο βέλτιστος τρόπος εκπαίδευσης του προσωπικού της υπηρεσίας για την ομαλή προσαρμογή των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα;	94
Πίνακας 38 Περιγραφικά στατιστικά για τις τρεις κατηγορίες της θέσης εργασίας των ερωτώμενων ως προς την ύπαρξη των ΔΠΔΤ.....	97
Πίνακας 39 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ θέσης σε δημόσια υπηρεσία και στο βαθμό ενημέρωσης εργαζομένων με τα ΔΠΔΤ	97
Πίνακας 40 Αποτελέσματα συγκρίσεων κατά ζεύγη ομάδων θέσης εργασίας σε Δημόσια Υπηρεσία ως προς την ενημέρωση με τα ΔΠΔΤ.....	98
Πίνακας 41 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ επιπέδου εκπαίδευσης εργαζομένων και στο βαθμό ενημέρωσης τους με τα ΔΠΔΤ.....	99
Πίνακας 42 Περιγραφικά στατιστικά για τις τρεις κατηγορίες της θέσης εργασίας των ερωτώμενων ως προς την ομοιομορφία και την διαφάνεια στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα	100
Πίνακας 43 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ θέσης σε δημόσια υπηρεσία και στο κατά πόσο οι εργαζόμενοι θεωρούν ότι τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την διαφάνεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων.....	101
Πίνακας 44 Αποτελέσματα συγκρίσεων κατά ζεύγη ομάδων θέσης εργασίας σε Δημόσια Υπηρεσία ως προς την άποψή τους για την διαφάνεια και την ομοιομορφία στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα.....	101
Πίνακας 45: Περιγραφικά στοιχεία για τις δύο κατηγορίες του αν κρίνεται αναγκαία μια αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος ως προς αν τα τωρινά πρότυπα εξασφαλίζουν διαφάνεια και ομοιομορφία.....	103
Πίνακας 46 Ανάλυση independent samples T-test μεταξύ της αναγκαιότητας αλλαγής προτύπων και διασφάλιση ομοιομορφίας και διαφάνειας παρόντος προτύπων.....	103
Πίνακας 47: Περιγραφικά στοιχεία για τις δύο κατηγορίες του αν κρίνεται αναγκαία μια αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος ως προς το αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.....	105
Πίνακας 48 Ανάλυση independent samples T-test μεταξύ της αναγκαιότητας αλλαγής προτύπων και στο αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων	105
Πίνακας 49: Συσχέτιση Pearson 1 ^η	107
Πίνακας 50: Συσχέτιση Pearson 2 ^η	108

Παράρτημα Πίνακας 1 Πληθυσμός ανά Καλλικρατικό Δήμο και Π.Σ. Θεσσαλονίκης (Μόνιμος Πληθυσμός).....	129
Παράρτημα Πίνακας 2 Χάρτης Δήμου Παύλου Μελά	130
Παράρτημα Πίνακας 3 Χάρτης Δήμου Κορδελιού-Ευόσμου	131
Παράρτημα Πίνακας 4 Χάρτης Δήμου Αμπελοκήπων-Μενεμένης.....	131

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε 150 Χώρες	25
Διάγραμμα 2 Λογιστική Βάση για τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις	43
Διάγραμμα 3 Κατάσταση υιοθέτησης των IPSAS στις 80 Χώρες.....	48
Διάγραμμα 4 Στάδια στη λήψη αποφάσεων.....	61
Διάγραμμα 5 Τμήμα Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών Δήμου Παύλου Μελά.....	66
Διάγραμμα 6: Φύλο	72
Διάγραμμα 7: Ηλικία εργαζομένων.....	73
Διάγραμμα 8: Επίπεδο εκπαίδευσης.....	73
Διάγραμμα 9: Έτη προϋπηρεσίας σε Δημόσια Υπηρεσία	74
Διάγραμμα 10 Αριθμός εργαζομένων Δήμου.....	74
Διάγραμμα 11: Σε ποία θέση εργάζεστε στη υπηρεσία.....	75
Διάγραμμα 12 Τήρηση λογιστικών βιβλίων.....	77
Διάγραμμα 13: Επίπεδο ενημέρωσης για τα ΔΛΠ.....	78
Διάγραμμα 14: Εργασία με ΔΛΠ	78
Διάγραμμα 15: Επίπεδο ενημέρωσης ΔΠΔΤ.....	79
Διάγραμμα 16 Εργασία με ΔΠΔΤ	80
Διάγραμμα 17: Πρότυπα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων.....	81
Διάγραμμα 18: Επίπεδο ετοιμότητας για προσαρμογή με ΔΠΔΤ.....	82
Διάγραμμα 19: Εκπαίδευση για τα ΔΠΔΤ από το Δήμο	83
Διάγραμμα 20 Επίπεδο ομοιομορφίας και διαφάνειας στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα .	84
Διάγραμμα 21: Συμβολή ΔΠΔΤ στη διαφάνεια και συγκρισιμότητα	85
Διάγραμμα 22: Συμβολή ΔΠΔΤ στη βελτίωση ποιότητας πληροφοριών και λήψης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	86
Διάγραμμα 23: Βελτίωση αξιολογήσεων κρατικών δαπανών.....	87
Διάγραμμα 24: Συμβολή ΔΠΔΤ στη καλύτερη κατανομή των κρατικών δαπανών	88
Διάγραμμα 25: ΔΠΔΤ ως κίνητρο μεγέθυνσης περιουσιακών στοιχείων και μετρητών	89
Διάγραμμα 26: Βελτίωση κλίματος εμπιστοσύνης με βάση τα ΔΠΔΤ	90
Διάγραμμα 27: Βαθμός αξιοπιστίας οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΠΔΤ	91
Διάγραμμα 28 Ενιαίο λογιστικό σύστημα σε Διεθνές και Ευρωπαϊκό επίπεδο	92
Διάγραμμα 29: Αλλαγή υπάρχοντος λογιστικού συστήματος.....	93
Διάγραμμα 30 Συσχέτιση θέσης εργασίας με την ενημέρωση των ΔΠΔΤ	99

Διάγραμμα 31 Συσχέτιση θέσης εργασίας με την γνώμη των ερωτώμενων για την διαφάνεια και ομοιομορφία των παρόντων προτύπων	102
Διάγραμμα 32 Συσχέτιση αναγκαιότητας αλλαγής λογιστικού συστήματος με το κατά πόσο τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την διαφάνεια και την ομοιομορφία.....	104
Διάγραμμα 33 Συσχέτιση αναγκαιότητας αλλαγής λογιστικού συστήματος με το κατά πόσο τα θεωρείται ότι τα ΔΠΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων...	106

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- **ΔΛΠ:** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- **ΔΠΔΤ:** Διεθνή πρότυπα Δημοσίου Τομέα
- **ΔΠΧΑ:** Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- **Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π:** Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- **Σ.Δ.Λ.Π :** Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- **Μ.Ε.Δ.:** Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- **I.F.A.C.:** Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών
- **I.P.S.A.S.B.:** Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα
- **Ε.Κ.Δ.Α.:** Εθνικό Κέντρο Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να αποδώσει μια πλήρη εικόνα για τα ΔΠΔΤ και να καταδείξει τη χρησιμότητα τους ως προς τη βελτίωση των παρεχόμενων πληροφοριών και τη λήψη ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Ακόμη μέσω της έρευνας η μελέτη αυτή θέλει να απεικονίσει την άποψη που έχουν οι εργαζόμενοι των Δήμων για τα ΔΠΔΤ, την κατάσταση που επικρατεί τη δεδομένη στιγμή στις δημόσιες υπηρεσίες και ορισμένους τρόπους για την ομαλή Ιενσωμάτωση των προτύπων αυτών στους δημόσιους οργανισμούς.

1.2. Στόχοι

Για την επίτευξη του σκοπού της μελέτης οι στόχοι που πρέπει να ικανοποιηθούν είναι:

- Κατανόηση της σημαντικότητας εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.
- Το πεδίο εφαρμογής, οι κριτικές και τα πλεονεκτήματα των ΔΠΧΑ και ΔΠΔΤ.
- Η κατάσταση που επικρατεί παγκοσμίως σχετικά με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ και των ΔΠΔΤ.
- Η αποσαφήνιση των εννοιών ποιότητα παρεχόμενων πληροφοριών και λήψη ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων.
- Η ανάλυση ευρημάτων της έρευνας και εξαγωγή συμπερασμάτων.
- Η αξιολόγηση ευρημάτων της έρευνας και διατύπωση προτάσεων προς τις Δημόσιες υπηρεσίες.

1.3. Ερευνητικά ερωτήματα

Τα ερευνητικά ερωτήματα που η μελέτη θα προσπαθήσει να δώσει απάντηση είναι:

- Κατά πόσο οι εργαζόμενοι του Δήμου γνωρίζουν τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα;

- Θεωρούν οι ερωτώμενοι τα ΔΠΔΤ ωφέλιμα και σημαντικά για το Δήμο στον οποίο εργάζονται;
- Τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στον Δήμο πληρούν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια;
- Αν θεωρούν οι ερωτώμενοι αναγκαία την αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος;
- Το βαθμό ετοιμότητας του Δήμου για την προσαρμογή στα ΔΠΔΤ;
- Το βέλτιστο τρόπο εκπαίδευσης για την ομαλή προσαρμογή των εργαζομένων με τα ΔΠΔΤ;

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1. Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Δ.Π.Χ.Α.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι πρότυπα και Διερμηνείες που λαμβάνουν παγκόσμιας εφαρμογής τα τελευταία χρόνια προσφέροντας σημαντικά οφέλη τόσο στις επιχειρήσεις και στους άμεσα ενδιαφερόμενους επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, όσο και στο σύνολο της κοινωνίας. Τα πρότυπα αυτά υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π) και περιλαμβάνουν: τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.). Όταν αναφερόμαστε στα πρότυπα αυτά χρησιμοποιούμε δύο όρους, είτε Δ.Λ.Π. είτε Δ.Π.Χ.Π., διότι μέχρι το Μάρτιο του 2002 ονομαζόταν Δ.Λ.Π. και από εκεί και έπειτα όσα πρότυπα δημιουργήθηκαν ονομάζονταν Δ.Π.Χ.Π.. Επομένως μέχρι την πλήρη αντικατάσταση των σε ισχύ Δ.Λ.Π. από νέα Δ.Π.Χ.Π. θα αναφέρονται και οι δύο όροι (Καραγιώργος, 2015).

Λόγω του ότι η οικονομία, σε παγκόσμιο επίπεδο έχει υποστεί και συνεχίζει να υφίσταται σημαντικές μεταβολές και ανακατατάξεις, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) αποκτά ιδιαίτερη σημασία. Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από ολοένα και μεγαλύτερο αριθμό χωρών προκύπτει από την ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση των δημοσιευμένων Λογιστικών Καταστάσεων και τη δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Η ανάγκη αυτή προέρχεται από διάφορους παράγοντες, όπως η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας που έχει επιφέρει κατάργηση των οικονομικών συνόρων καθώς και ισχυρές αλλαγές στις διεθνείς επιχειρήσεις και οικονομίες (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015). Η ικανοποίηση των επενδυτών που συνδέεται άμεσα με την διασφάλιση της ομαλότητας και την κερδοφορία της επιχείρησης, βασίζεται άρρηκτα με την ορθή απεικόνιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που προσφέρουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επομένως, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που στοχεύουν στην παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, εκτέλεση δραστηριοτήτων και τις αλλαγές της οικονομικής θέσης μιας

οντότητας βοηθούν τους επενδυτές να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. (Simon, 2007). Επίσης, οι απαιτήσεις των επενδυτών λαμβάνονται πλέον σύμφωνα με τις δημοσιευμένες διαθέσιμες πληροφορίες και όσο πιο αξιόπιστες είναι αυτές τόσο πιο σίγουροι και ασφαλείς αισθάνονται και οι ίδιοι για τις επενδυτικές τους αποφάσεις. Ακόμη μέσω της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης σε διαχρονικό και παγκόσμιο επίπεδο. Η αλματώδης εξέλιξη της τεχνολογίας είναι ακόμη ένας παράγοντας που οδήγησε στην ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, καθώς η φθηνότερη και η εξελισσόμενη μηχανογραφική υποστήριξη έχει οδηγήσει σε κατάργηση των αποστάσεων και σε ενίσχυση των απαιτήσεων των επενδυτών για γρήγορη, στοχευμένη και αξιόπιστη πληροφόρηση (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. σκοπό έχει την ορθή απεικόνιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και η πραγματική και αληθής απεικόνιση όλων των συναλλαγών της. Ακόμη τα Δ.Λ.Π. μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των Λογιστικών Καταστάσεων διευκολύνουν την κυκλοφορία των κεφαλαίων και τον ανταγωνισμό (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.1.1. Ιστορική Αναδρομή

Η υιοθέτηση ενός Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου είναι πολύ σημαντική και αυτό γίνεται εμφανές από τις αρκετές προσπάθειες που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι σήμερα. Μία σημαντική προσπάθεια καταρτίσεως Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου είχε αναληφθεί, στις δεκαετίες '50 - '60 από τη Διεθνή Επιτροπή Επαγγελματιών Λογιστών, με έδρα τις Βρυξέλλες. Η Επιτροπή αυτή είχε κατορθώσει να ολοκληρώσει το έργο της παρουσιάζοντας πρότυπο σχέδιο που στηριζόταν στις αντιλήψεις περί κύκλου της οικονομίας και των εννέα νόμων από τους οποίους διέπεται ο κύκλος αυτός, του γάλλου οικονομολόγου Joseph Antonioz. Το έργο όμως αυτό, δεν τέθηκε ποτέ σε εφαρμογή (Παπαναστασάτος, 1992).

Το 1953, η Ευρωπαϊκή Ένωση Πραγματογνομόνων Λογιστών είχε αναλάβει την πρωτοβουλία να εκπονήσει Πανευρωπαϊκό Λογιστικό Σχέδιο, χωρίς η προσπάθεια αυτή να καταλήξει σε συγκεκριμένα αποτελέσματα. Επίσης, από την Ε.Ο.Κ. είχε τεθεί αρκετές φορές το θέμα συντάξεως λογιστικού σχεδίου κοινού για τα

κράτη – μέλη, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να έχει σημαντικές πιθανότητες να υλοποιηθεί. Αντί λογιστικού σχεδίου, η Ε.Ο.Κ. κατάρτισε κατευθυντήριες οδηγίες (directives), όπως η 4η, που καθορίζει ομοιόμορφο τρόπο συντάξεως και εμφανίσεως των δημοσιευμένων ετήσιων Λογιστικών Καταστάσεων (Παπαναστασάτος, 1992).

Μια συστηματική προσπάθεια έγινε τον Ιουνίου του 1973, όπου συστάθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.), ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α.. Στόχος της είναι να αναπτυχθεί ένα διεθνώς αποδεκτό σύνολο εκθέσεων που θα παράγουν περισσότερο συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες έξω από τα εθνικά σύνορα, με την ελαχιστοποίηση των διαφορών (Τούρνα, 2015).

Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (I.A.S.C.) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (I.F.A.C.) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά τον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και την έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στην IASC. Το Νοέμβριο του 1982 αναθεωρήθηκε η αρχική συμφωνία και μαζί με αυτή υπογράφηκε το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC, το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στα τέλη της δεκαετίας του 90, η IASC συνειδητοποίησε πως για να λειτουργεί αποτελεσματικά έπρεπε να βρει έναν τρόπο για να επιφέρει ένωση στα λογιστικά πρότυπα. Έτσι το 1997, η IASC ξεκίνησε ένα σχέδιο προκειμένου να επανεξετάσει ολόκληρη την δομή και τη στρατηγική της. Το σχέδιο προέβλεπε την ολική ανασυγκρότηση της IASC (Σακέλλης, 2002).

Πράγματι, τον Μάρτιο του 2001 η IASC, ακολουθώντας το σχέδιό της, προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της και αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα πρότυπα θα εκδίδονται από το νέο Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Standards I.F.R.S.). Το συμβούλιο (I.A.S.B.) αποτελείται από 14 μέλη και σκοπό έχει την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π., καθώς και προσχέδια προτύπων. Το συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από τη

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council S.A.C.), η οποία αποτελείται από 50 μέλη και σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. Επιπλέον το συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee, I.F.R.I.C.), που αποτελείται από 12 μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα (Δ.Λ.Π ή Δ.Π.Χ.Π.). Η Μόνιμη Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π. από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 28. Τα Δ.Λ.Π. 3,4,5,6,9,13 και 25 έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα Δ.Λ.Π.

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Μ.Ε.Δ) εξέδωσε μέχρι τον Οκτώβριο του 2002 33 Διερμηνείες από τις οποίες είναι σε ισχύ σήμερα οι 18. (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Η Ελλάδα ενσωμάτωσε τα Δ.Λ.Π. στην εθνική της νομοθεσία ακολουθώντας τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις 19 Ιουλίου του 2002 ενέκριναν τον Κανονισμό 1606/2002, ο οποίος αφορούσε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις χώρες που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή επιτροπή για τα Κράτη-μέλη. Στην Ελλάδα η Κυβέρνηση επέβαλλε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. εισάγοντας στο εμπορικό δίκαιο το άρθρο 13 του νόμου 3229/2004. Υλοποιώντας το άρθρο 13, προστέθηκε στον κώδικα Ν. 2190/1920 το κεφάλαιο 15 περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Τούρνα, 2015). Η μετάβαση στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. έχει χαρακτηριστεί ως μια πολύπλοκη και προβληματική διαδικασία λόγω της έλλειψης ετοιμότητας των επιχειρήσεων αλλά και άγνοιας των παραγόντων των επιχειρήσεων και των επενδυτών για το ακριβές περιεχόμενο και για τα πλεονεκτήματα που προσφέρουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.. (Spathis & Georgakopoulou, 2007).

Από 1/1/2005 οι ελληνικές επιχειρήσεις με τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας που οι μετοχές τους ή άλλες κινητές τους αξίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, όπως επίσης από 1/1/2007 χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα με νομική μορφή ανώνυμης εταιρείας (με εξαίρεση την Τράπεζα της Ελλάδας) και οι

Δημόσιες επιχειρήσεις, θα πρέπει να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Τούρνα, 2015).

2.1.2. Βασικά πρότυπα Δ.Λ.Π.

Το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα πρέπει να αναπτύξει πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που προσφέρουν μία πιστή απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής θέσης μιας οντότητας και τις επιδόσεις στις Οικονομικές της Καταστάσεις. Τα πρότυπα αυτά πρέπει να εξυπηρετούν τους επενδυτές και άλλους συμμετέχοντες στην αγορά για την ορθή λήψη αποφάσεων. Η εμπιστοσύνη όλων των χρηστών των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων είναι κρίσιμης σημασίας για τη διαφάνεια αυτών καθώς και για την υγιή οικονομική ανάπτυξη. Οι κανονισμοί του ιδρύματος IFRS παρέχουν στην IASB πλήρη ευχέρεια στην ανάπτυξη του τεχνικού της προγράμματος οργανώνοντας την διεξαγωγή του και βοηθώντας στην επίλυση θεμάτων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

Οι Διευθυντές και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν ορίσει συμβουλευτικές διαδικασίες με στόχο να διασφαλιστεί ότι, κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, το IASB διεξάγει τη διαδικασία καθορισμού προτύπων με διαφανή τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη ένα ευρύ φάσμα απόψεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη σε όλα τα στάδια της ανάπτυξης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.) (IFRS Foundation., 2016).

Τα Δ.Λ.Π., τα Δ.Π.Χ.Α. και οι ΜΕΔ που είναι σε ισχύ παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς-Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών-Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Δ.Λ.Π.	Δ.Π.Χ.Α.	Μ.Ε.Δ./Ε.Δ.Π.Χ.Α.
Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	Δ.Π.Χ.Α.1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	Μ.Ε.Δ.7 Εισαγωγή στο Ευρώ
Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα	Δ.Π.Χ.Α.2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Μ.Ε.Δ. 10 Κυβερνητική συνδρομή - Καμία συγκεκριμένη σχέση με τις λειτουργικές δραστηριότητες
Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών	Δ.Π.Χ.Α.3 Συνενώσεις επιχειρήσεων	Μ.Ε.Δ.25 Φόροι Εισοδήματος - Μεταβολές στο Φορολογικό

		Καθεστώς Οντότητας ή των Μετόχων της
Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	Δ.Π.Χ.Α.4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια	Μ.Ε.Δ. 29 Διακανονισμοί παραχώρησης υπηρεσιών
Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού	Δ.Π.Χ.Α.5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες	Μ.Ε.Δ. 32 Άυλα περιουσιακά στοιχεία - Δαπάνες ισότοπου
Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις κατασκευής	Δ.Π.Χ.Α.6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 1 Μεταβολές στις υπάρχουσες παροχές παροπλισμού, αποκατάστασης και παρόμοιες υποχρεώσεις
Δ.Λ.Π. 12 Φόροι Εισοδήματος	Δ.Π.Χ.Α.7 Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις	Ε.Δ.Π.Χ.Α.2 Μετοχές των μελών σε συνεταιριστικές οντότητες και παρόμοια μέσα
Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα Πάγια	Δ.Π.Χ.Α.8 Λειτουργικοί τομείς	Ε.Δ.Π.Χ.Π. 5 Δικαιώματα Προτίμησης σε Τόκους που προκύπτουν από Ταμεία Αποξήλωσης, Αποκατάστασης και Περιβαλλοντικής Αποκατάστασης
Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις	Δ.Π.Χ.Α.9 Χρηματοοικονομικά Μέσα	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 6 Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη Συμμετοχή σε Ειδικό Απόβλητο Ηλεκτρικού και Ηλεκτρονικού Εξοπλισμού
Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα	Δ.Π.Χ.Α.10 Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 7 Εφαρμογή της προσέγγισης επαναδιατύπωσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 29
Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους	Δ.Π.Χ.Α.11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο	Ε.Δ.Π.Χ.Α.10 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά και Απομείωση
Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης	Δ.Π.Χ.Α.12 Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 12 Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών
	Δ.Π.Χ.Α.13 Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας	
Δ.Λ.Π. 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	Δ.Π.Χ.Α.14 Αναβαλλόμενοι λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Τιμών	Ε.Δ.Π.Χ.Α.14 Δ.Λ.Π. 19 - Το όριο για ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης και η αλληλεπίδρασή τους
Δ.Λ.Π. 23 Κόστος δανεισμού	Δ.Π.Χ.Α. 15 Έσοδα από	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 16 Αντιστάθμιση

	συμβάσεις με πελάτες	Καθαρής Επένδυσης σε Λειτουργία στο Εξωτερικό
Δ.Λ.Π. 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	Δ.Π.Χ.Α 16 Μισθώσεις	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 17 Διανομές μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων στους ιδιοκτήτες
Δ.Λ.Π. 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία	Δ.Π.Χ.Α. 17 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια	Ε.Δ.Π.Χ.Α. 19 Εξουδετέρωση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους
Δ.Λ.Π. 27 Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις		Ε.Δ.Π.Χ.Α. 20 Κόστος απογύμνωσης στη φάση παραγωγής ενός επιφανειακού ορυχείου
Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες		Ε.Δ.Π.Χ.Α 21 Αμοιβές
Δ.Λ.Π. 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπέρ-πληθωριστικές οικονομίες		
Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά μέσα : Παρουσίαση		
Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη ανά μετοχή		
Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά		
Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων		
Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία		
Δ.Λ.Π. 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία		
Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και επιμέτρηση		
Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα		
Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία		

Πηγή: (Pacter, 2017)

Στη συνέχεια θα αναλυθούν ορισμένα από τα βασικότερα Πρότυπα που είναι σε εφαρμογή:

Το **Δ.Λ.Π. 1** είναι ένα από τα πιο σημαντικά πρότυπα διότι εφαρμόζεται στην παρουσίαση όλων των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων γενικού σκοπού που

καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. (Simon, 2007). Σκοπός του προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με τέτοιο τρόπο, ώστε να εξασφαλίζεται η σύγκριση τους με προηγούμενες χρήσεις και με άλλες επιχειρήσεις, να παρέχονται πληροφορίες που είναι χρήσιμες στο ευρύ κοινό, ώστε να λαμβάνουν αξιόπιστες αποφάσεις. Ακόμη σκοπό έχει να προσδιορίζει το βαθμό ευθύνης για την κατάρτιση και την παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων είτε από το Διοικητικό Συμβούλιο, είτε από άλλο Διοικητικό Οργανισμό. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις προκειμένου να επιτύχουν το σκοπό για τον οποίο καταρτίστηκαν πρέπει να αποτυπώνουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Σύμφωνα με τους Δημητρά & Βρέντζου (2015) «Το Διοικητικό Συμβούλιο ή το όργανο που διοικεί μια επιχείρηση είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών της Καταστάσεων». Ως Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θεωρούνται :

- ο ισολογισμός τέλους χρήσης¹
- η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης²
- οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια³
- η κατάσταση ταμειακών ροών⁴
- το προσάρτημα (Στεφάνου, 2013).

Η παρουσίαση των ανωτέρω Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων θα πρέπει να στηρίζεται στους ορισμούς, τους κανόνες και στις προϋποθέσεις, δηλαδή από

¹ Ο ισολογισμός είναι ένας λογιστικός πίνακας που απεικονίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

² η οποία παρουσιάζει τα οικονομικά αποτελέσματα που επέτυχε η οικονομική οντότητα μέσα σε μια διαχειριστική περίοδο .

³ κέρδος ή ζημία περιόδου· κάθε στοιχείο εσόδου και εξόδου της περιόδου που, αναγνωρίζεται κατευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων· συνολικά έσοδα και έξοδα της περιόδου , τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών που τυχόν αναγνωρίζονται

⁴ βάση εκτίμησης της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και τη χρήση των ταμειακών αυτών ροών.

συγκρισιμότητα, συνέπεια, σαφήνεια, διαφάνεια, σημαντικότητα, ομοιομορφία και χρησιμότητα του πλαισίου των Δ.Π.Χ.Α. (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το Δ.Λ.Π. 2 είναι το πρότυπο που σχετίζεται με το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων και έχει ως βασικό του σκοπό να παρέχει οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό του κόστους και την αναγνώριση τους ως έξοδο, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν υποτίμηση της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Ακόμη παρέχονται πληροφορίες όσον αφορά την κοστολόγηση των αποθεμάτων και τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους (Καραγιώργος, 2015).

Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή σε όλα τα αποθέματα πλην ορισμένων εξαιρέσεων:

- Έργα υπό εκτέλεση που προέρχονται σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής. Με τις συμβάσεις κατασκευής ασχολείται το Δ.Λ.Π. 11 το οποίο αναλύεται στο παράρτημα της παρούσης.
- Χρηματοοικονομικά μέσα. Αρμόδια για τον χειρισμό αυτών είναι τα πρότυπα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 39.
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με την αγροτική δραστηριότητα και παραγωγή κατά την συγκομιδή, αρμόδιο πρότυπο είναι το Δ.Λ.Π. 41 που σχετίζεται με την Γεωργία (Καραγιώργος, 2015).

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 2 η αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης⁵ και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας⁶ και οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει εξ αυτών καταχωρείται αντίστοιχα είτε ως ζημία υποτίμησης των Αποθεμάτων είτε ως κέρδος από τυχόν αναστροφή ζημίας υποτίμησης (Grant Thornton, 2016).

Όσον αφορά το κόστος των αποθεμάτων αυτό αποτελείται από τα κόστη αγοράς⁷, τα κόστη μετατροπής⁸ και τα λοιπά κόστη⁹ μέχρι τα αποθέματα να φτάσουν

⁵ Ως κόστος κτήσης ορίζεται το κόστος σύμφωνα με το οποίο αποκτήθηκαν τα αποθέματα.

⁶ Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται το εκτιμώμενο καθαρό ποσό που μία οικονομική οντότητα περιμένει να λάβει από την πώληση των αποθεμάτων της κατά την συνηθισμένη ροή των δραστηριοτήτων της.

⁷ Στο κόστος αγοράς περιλαμβάνεται η τιμή αγοράς (μειωμένη με τυχόν εκπτώσεις), έξοδα εισαγωγής (δασμοί, ασφάλιστρα μεταφοράς κ.α., μη επιστρεπτέοι φόροι, κόστη μεταφοράς και αποθήκευσης, κάθε άλλο κόστος άμεσα επιρριπτό στην αγορά των ετοιμών αγαθών.

⁸ Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα μέχρι οι πρώτες ύλες να μετατραπούν με έτοιμα προϊόντα καθώς και την κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής

στην τελική κατάσταση και θέση. Για να προσδιοριστεί το κόστος αυτό έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να γνωρίζουν το πραγματικό κόστος της κάθε παραγόμενης μονάδας χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης του κόστους, όπως η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους υπολογίζεται με βάση τα συμμετρικά επίπεδα υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοπιστίας της παραγωγικής διαδικασίας. Η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου με υψηλό αριθμό προϊόντων και συνάφεια περιθωρίου κέρδους χωρίς να είναι εφικτό η χρησιμοποίηση άλλης κοστολογικής μεθόδου (Grant Thornton, 2016).

Δύο είναι οι κοστολογικές μέθοδοι που πρέπει να εφαρμόζονται στα αποθέματα όπως ορίζεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2. Η μέθοδος FIFO και η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους. Η FIFO ενστερνίζεται την παραδοχή ότι τα είδη που αγοράζονται ή παράγονται πρώτα πωλούνται και πρώτα ενώ η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους υπολογίζει το κόστος με βάση το σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά την διάρκεια της χρήσης. Η επιχείρηση υποχρεούται να τηρεί για όλα τα αποθέματα παρόμοιας φύσης και χρήσης την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους (Grant Thornton, 2016).

Το **Δ.Λ.Π. 7** αναφέρεται στην κατάσταση των ταμειακών ροών στην οποία απεικονίζονται οι μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα¹⁰ και ταμειακά ισοδύναμα¹¹ που δημιουργούνται από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης στη διάρκεια μιας περιόδου. Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων διότι δίνει σημαντική πληροφόρηση για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα, παραμένει βιώσιμη αποπληρώνοντας τα χρέη της και για το αν και κατά πόσο ικανοποιεί τους μετόχους σύμφωνα με την μερισματική πολιτική που ακολουθεί. Εμφανίζει τις μεταβολές που προκλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαιά της. Επίσης δίνεται η δυνατότητα στους χρήστες

⁹ Π.χ. μελέτη σχεδιασμού σχεδιασμού ενός προϊόντος που πραγματοποιεί μία οικονομική οντότητα για συγκεκριμένους πελάτες

¹⁰ Τα ταμιακά διαθέσιμα είναι τα χρήματα που έχει η επιχείρηση στο ταμείο της καθώς και οι καταθέσεις που μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα.

¹¹ Τα ταμιακά ισοδύναμα είναι άμεσα μετατρέψιμα σε ταμιακά διαθέσιμα και ο κίνδυνος για μεταβολή της αξίας τους να είναι μηδαμινός.

να αντλήσουν πληροφόρηση για τις μελλοντικές ταμειακές ροές παρουσιάζοντας στοιχεία αναφορικά με το ύψος, το χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (Νεγκάκης, 2015).

Όπως προαναφέρθηκε στην κατάσταση ταμειακών ροών οι δραστηριότητες χωρίζονται σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές. Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται από τις καθημερινές βασικές δραστηριότητες της επιχείρησης και δίνουν ενδείξεις για το κατά πόσο είναι συνεπής η επιχείρηση στις υποχρεώσεις της και στη διατήρηση της ικανότητάς της με εσωτερική χρηματοδότηση. Ορισμένες δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στις λειτουργικές είναι εισπράξεις και πληρωμές που προέρχονται από την πώληση και αγορά αγαθών, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα, καταβολές μετρητών για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις κ.α. Οι μέθοδοι παρουσίασης των λειτουργικών δραστηριοτήτων είναι η άμεση μέθοδος όπου οι σχετικές πληροφορίες για τις ακαθάριστες εισπράξεις και ακαθάριστες μεταβολές μετρητών προέρχονται από τα Λογιστικά Αρχεία της επιχείρησης και την έμμεση μέθοδο όπου οι δραστηριότητες προσδιορίζονται με την προσαρμογή του καθαρού κέρδους ή ζημίας συμπεριλαμβάνοντας αυξήσεις/μειώσεις στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου, μη ταμειακά στοιχεία (αποσβέσεις, προβλέψεις, αναβαλλόμενους φόρους κ.α.) και λοιπά στοιχεία ταμειακών μεταβολών από επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές. Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες σχετίζονται με τις μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων, τις καταβολές και εισπράξεις μετρητών από συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων καθώς και μεταβολές που προέρχονται από προκαταβολές και δάνεια πλην δανείων που δίνονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Οι ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν εισπράξεις μετρητών από συμμετοχικούς τίτλους, καταβολές μετρητών στους μετόχους. Επίσης παρουσιάζουν εισπράξεις μετρητών από ομόλογα και δάνεια. Ακόμη περιλαμβάνει και τα ποσά που καταβάλει ο μισθωτής σε μία χρηματοδοτική μίσθωση για να μειώσει την υποχρέωση που προέρχεται από αυτήν (Νεγκάκης, 2015).

Το **Δ.Α.Π. 12** είναι το πρότυπο που αναφέρεται στο φόρο εισοδήματος και έχει εισάγει δύο βασικές έννοιες τον τρέχων¹² και τον αναβαλλόμενο φόρο¹³. Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος με ιδιαίτερη έμφαση στον τρόπο παρακολούθησης των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων (Grant Thornton, 2016). Σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 12 μια οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να αναφέρει σε καθαρή βάση την τρέχουσα φορολογική απαίτηση και την οφειλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν σχετίζονται με τους φόρους εισοδήματος που εισπράττονται από την ίδια φορολογική αρχή, η φορολογική αρχή επιτρέπει στην οντότητα να λαμβάνει ή να πληρώνει ένα καθαρό ποσό (αντιστάθμιση). Οι Λογιστικές οντότητες υποχρεούνται να γνωστοποιήσουν τη σχέση μεταξύ του έξοδο/έσοδο φόρου¹⁴ και λογιστικών κερδών ή ζημιών με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να κατανοήσουν τα σημαντικά γεγονότα που επηρεάζουν αυτή τη σχέση ή πρόκειται να την επηρεάσουν στο μέλλον. Για την καλύτερη κατανόηση της σχέσης μεταξύ εξόδου/εσόδου φόρου και λογιστικών κερδών ή ζημιών θα πρέπει να περιγραφούν οι δύο ακόλουθοι τρόποι:

Συμφωνία μεταξύ των φορολογικών εξόδων και λογιστικών κερδών ή ζημιών πολλαπλασιασμένα με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή, Επίσης αυτό είναι αναγκαίο για την παροχή πληροφοριών σχετικά με την φορολογική βάση. Συμφωνία του πραγματικού και φορολογικού συντελεστή μαζί με την γνωστοποίηση στη βάση της οποίας εφαρμόζεται ο ισχύον φορολογικός συντελεστής (Jirásková, 2013).

Το **Δ.Α.Π. 16** αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων μιας οικονομικής οντότητας. Σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 16 (παρ 1.) σκοπός του προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων προκειμένου να γίνονται διακριτές από τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων οι πληροφορίες σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις της οντότητας και οι μεταβολές αυτών. Πρωτεύοντα θέματα του συγκεκριμένου προτύπου αποτελούν η

¹² Ο τρέχων φόρος είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και αναφέρεται στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης σύμφωνα με τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους.

¹³ Το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογικό επομένως οι διαφορές που προκύπτουν παρακολουθούνται λογιστικά είτε ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

¹⁴ Έξοδο/Εσοδο φόρου είναι το ποσό σύμφωνα με το οποίο προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος ή η ζημία της περιόδου και περιλαμβάνει τον τρέχων και αναβαλλόμενο φόρο

αναγνώριση ενός στοιχείου ως πάγιο, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και των αποσβέσεων τους καθώς και ζημίες από τυχόν απομείωση της αξίας τους.

Το Δ.Λ.Π. 16 (παρ. 2) αναφέρει ότι το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα ενσώματα πάγια πλην ορισμένων εξαιρέσεων για τα οποία εφαρμόζονται διαφορετικά πρότυπα αυτά είναι:

- Τα ενσώματα πάγια που κατέχονται προς πώληση τα οποία παρακολουθούνται από το Δ.Λ.Π. 2 (Αποθέματα).
- Τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, ο λογιστικός τους χειρισμός πραγματοποιείται από το Δ.Λ.Π. 41 (Γεωργία).
- Τα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με την έρευνα και την αξιολόγηση
- Δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο κ.α.

Ένα στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται ως ενσώματο πάγιο, όπως αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 16 (παρ.), όταν θεωρείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το πάγιο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και όταν το κόστος του παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με φερεγγυότητα.

Όσον αφορά την αποτίμηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά την αρχική του αναγνώριση στα βιβλία της επιχείρησης πραγματοποιείται με βάση το κόστος κτήσης του, το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την τιμή αγοράς περιλαμβανομένου των εισαγωγικών δασμών και μη επιστρεπτέων φόρων (μείον τις εκπτώσεις) και τα άμεσα επιρριπτόμενα έξοδα¹⁵ μέχρι να φτάσει το στοιχείο στην θέση που προορίζεται για να λειτουργήσει. (Δ.Λ.Π. 16 παρ. 16 και 17).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 (παρ. 29) δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση μετά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στο κόστος κτήσης να αναπροσαρμόσει την αξία τους στην εύλογη αξία του παγίου δηλαδή στην πραγματική του τιμή κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Εάν η επιχείρηση επιλέξει την μεταγενέστερη αποτίμηση των παγίων

¹⁵ Τέτοια έξοδα είναι το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης, έξοδα παράδοσης και μεταφοράς, τα έξοδα εγκατάστασης κ.α.

περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία θα πρέπει να την εφαρμόζει σε όλη την κατηγορία των ενσώματων παγίων της και οι αναπροσαρμογές αυτές θα πρέπει να επανεκτιμώνται σε τακτά χρονικά διαστήματα από αρμόδιο εκτιμητή. Οποιαδήποτε διαφορά υπάρξει από την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία η οποία αυξάνει την αξία του παγίου καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και συγκεκριμένα στο λογαριασμό Αποθεματικό αναπροσαρμογής σε αντίθετη περίπτωση δηλαδή σε ενδεχόμενη μείωση της αξίας του παγίου λόγω αναπροσαρμογή στη εύλογη αξία η διαφορά αυτή καταχωρείται στο λογαριασμό ζημίες λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία.

Ένα ιδιαίτερα σημαντικό πρότυπο είναι το **Δ.Λ.Π. 17** που σχετίζεται με τις Μισθώσεις (Leasing) η σημαντικότητα του leasing έγκειται στο γεγονός ότι είναι μια σύγχρονη μορφή χρηματοδότησης που επιτρέπει στην επιχείρηση να αποκτήσει κεφαλαιουχικό εξοπλισμό χωρίς να επιβαρυνθεί με δάνειο και χωρίς να χρησιμοποιήσει τα ίδια κεφάλαια της. Σε περιόδους ύφεσης η χρηματοδότηση μέσω leasing είναι μια ενδιαφέρουσα επιλογή, διότι αυξάνει τη ρευστότητα της επιχείρησης μέσω της πώλησης και επαναμίσθωσης παγίων στοιχείων και προσφέρει αρκετές φορολογικές ελαφρύνσεις.

Σκοπός του εν λόγω προτύπου είναι να προκαθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να τηρούνται για τις μισθώσεις στους άμεσα εμπλεκόμενους σε αυτές (μισθωτές-εκμισθωτές) (Καραγιώργος, 2015). Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει εφαρμογή στη λογιστική όλων των μισθώσεων εκτός από:

- Μισθώσεις που σχετίζονται με την χρήση μη ανανεώσιμων πόρων π.χ. πετρέλαιο, φυσικό αέριο.
- Συμβάσεις για παραχώρηση στοιχείων πνευματικής ιδιοκτησίας, κινηματογραφικές ταινίες, θεατρικά έργα κ.α. (Καραγιώργος, 2015)

Ο λογιστικός χειρισμός του Δ.Λ.Π. 17 είτε από πλευράς μισθωτή, είτε από πλευράς εκμισθωτή εξαρτάται από το είδος της σύμβασης μίσθωσης, δηλαδή εάν αυτή είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική. Μια μίσθωση θεωρείται χρηματοδοτική όταν μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που σχετίζονται με την κυριότητα του στοιχείου στο μισθωτή. Από την άλλη μία μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική

όταν δεν μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητα στον μισθωτή (Grant Thornton, 2016).

Το **Δ.Λ.Π. 19** παροχές σε εργαζομένους, όπως ορίζει η (παρ.) του προτύπου καταβάλλει παροχές σε εργαζομένους ως αντάλλαγμα των παρασχεθέντων υπηρεσιών τους με την απαίτηση αναγνώρισης ενός εξόδου. Ακόμη, το πρότυπο αυτό πρέπει σε περίπτωση που ο εργαζόμενος έχει παράσχει τις υπηρεσίες του με αντάλλαγμα μελλοντικές παροχές να αναγνωρίσει μία υποχρέωση. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19 (παρ 4) το πρότυπο αφορά τις παροχές σε εργαζομένους όταν:

- Χορηγούνται με βάση επίσημα προγράμματα ή με βάση ατομικές ή επιχειρησιακές συμβάσεις μεταξύ της επιχείρησης και των εργαζομένων.
- Προέρχονται από νομοθετικές ή κλαδικές ρυθμίσεις, όπου οι οικονομικές οντότητες δεσμεύονται να συνεισφέρουν σε εγχώρια, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών.
- Προκύπτουν στις περιπτώσεις δέσμευσης της οικονομικής οντότητας με αποτέλεσμα να υποχρεούται να καταβάλει αυτές τις παροχές.

Το **Δ.Λ.Π. 32** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τα Χρηματοοικονομικά μέσα και συγκεκριμένα με την παρουσίασή τους στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προσδιορίσει τις αρχές σύμφωνα με τις οποίες παρουσιάζονται τα χρηματοοικονομικά μέσα ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια. Επίσης, σχετίζεται και με το συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. (Νεγκάκης, 2015). Το πρότυπο εφαρμόζεται στο σύνολο των χρηματοοικονομικών μέσων με ελάχιστες εξαιρέσεις:

- Τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες όπου ο λογιστικός χειρισμός του γίνεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 (Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις).
- Χρηματοοικονομικά μέσα που σχετίζονται με προαιρετική συμμετοχή καθώς και ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- Όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα βασίζονται στην αξία των μετοχών (Νεγκάκης, 2015).

Το **Δ.Λ.Π. 36** απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων έχει ως σκοπό να περιγράψει όλες εκείνες τις διαδικασίες που μία οικονομική οντότητα πρέπει να

διενεργήσει προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα στοιχεία που βρίσκονται στο ενεργητικό της επιχείρησης δεν εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Η αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να αυξηθεί σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό του στην περίπτωση που το ποσό αυτό μέσω της χρήσης ή της πώλησης του είναι χαμηλότερο από τη λογιστική του αξία. Οι οδηγίες που παρέχονται από το συγκεκριμένο πρότυπο εστιάζουν στον εντοπισμό των στοιχείων του ενεργητικού που συμμετέχουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 36, στο αν ο έλεγχος απομείωσης θα διεξαχθεί στα μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, Μ.Δ.Τ.Ρ.¹⁶ ή ομάδων Μ.Δ.Τ.Ρ., το χρονικό πλαίσιο διεξαγωγής του ελέγχου, τον ποσοτικό προσδιορισμό της ζημίας του ελέγχου, το πότε είναι επιτρεπτό να γίνει αναστροφή ζημίας απομείωσης, τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις από την επιχείρηση όσον αφορά τα στοιχεία που έχουν απομειωθεί (Grant Thornton, 2016).

Το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 36 περιλαμβάνει όλο το φάσμα των περιουσιακών στοιχείων εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις που αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα.

Πίνακας 2 Εξαιρέσεις εφαρμογής Δ.Λ.Π. 36

Αποθέματα	Δ.Λ.Π. 2
Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από κατασκευαστικά συμβόλαια	Δ.Λ.Π. 11
Περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από αναβαλλόμενη φορολογία	Δ.Λ.Π. 12
Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τα δικαιώματα των εργαζομένων	Δ.Λ.Π. 19
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	Δ.Λ.Π. 39

¹⁶ Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα στοιχείων του ενεργητικού που δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι κατά κανόνα ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή άλλες ομάδες στοιχείων του ενεργητικού. Σε περίπτωση που το μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού δεν μπορεί να ανακτηθεί, η επιχείρηση θα προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το στοιχείο του ενεργητικού.

Επενδύσεις σε Ακίνητα	Δ.Λ.Π. 40
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Δ.Λ.Π. 41
Αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια	Δ.Π.Χ.Α. 4
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά που προορίζονται για πώληση	Δ.Π.Χ.Α. 5

Πηγή: (Δημητράς & Βρέντζου, 2015)

Η επιχείρηση για να προσδιορίσει μια πιθανή απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιεί ορισμένες βασικές πηγές πληροφόρησης οι οποίες χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τις εξωτερικές και τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Στις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ανήκουν: η μείωση της αγοραστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου λόγω φθοράς του χρόνου ή κανονικής χρήσης, αλλαγές στο τεχνολογικό, οικονομικό, νομικό περιβάλλον στο οποίο συναλλάσσετε η επιχείρηση, μεταβολές στην προεξόφληση της μελλοντικής αξίας του παγίου λόγω μεταβολής του επιτοκίου που το επηρεάζει. Στις εσωτερικές πηγές συμπεριλαμβάνονται: συνειδητοποίηση ότι η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της, αποδεικτικά στοιχεία για τυχόν οικονομική απαξίωση ή οικονομική ζημία, σημαντικές μεταβολές στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, αποδείξεις προερχόμενες από τον εσωτερικό έλεγχο που να αναφέρουν ότι η οικονομική απόδοση ενός στοιχείου μειώνεται του αναμενομένου (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το Δ.Λ.Π. 36 παρότι ορίζει οδηγίες σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται, είναι ένα πρότυπο το οποίο θεωρείται περίπλοκο, λεπτομερές και άτυπο, επιτρέποντας την υποκειμενικότητα στην εφαρμογή του και αδυνατώντας πολλές φορές να περιορίσει την δημιουργική λογιστική. Γνωρίζοντας ότι ο έλεγχος για την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού κατανοείται το γιατί το μεγαλύτερο μέρος του προτύπου

αναφέρεται στην μέτρηση του ποσού αυτού. Πραγματοποιούνται αρκετές συζητήσεις που επικεντρώνονται στην αναγνώριση των Μ.Δ.Τ.Ρ., τη διανομή της υπεραξίας, την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης και την αντιστροφή της. Το Δ.Λ.Π. 36 προκειμένου να κατευνάσει τις ανησυχίες σχετικά με την υποκειμενικότητα του απαιτεί από τους συντάκτες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να γνωστοποιούν πληροφορίες με επίκεντρο τις υποθέσεις που έγιναν για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού, στα βήματα που ακολουθήθηκαν για να οδηγήσουν στην αναγνώριση ή αναστροφή της ζημίας απομείωσης (Andre, Dionysiou, & etc., 2018).

Το Δ.Λ.Π. 38 έχει ως σκοπό να καθορίσει τα κριτήρια αναγνώρισης, τον τρόπο μέτρησης καθώς και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 (παρ.) ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Έστω και αν ένα στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται ως άυλο με βάση τον ορισμό για την απεικόνιση του στην κατάσταση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης θα πρέπει να πληρούνται δύο βασικές προϋποθέσεις: α) αναμένεται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το εν λόγω στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, β) το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα (Andre, Dionysiou, & etc., 2018).

Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου Δ.Λ.Π. 38 πλαισιώνει το λογιστικό χειρισμό του συνόλου των άυλων περιουσιακών στοιχείων πλην ορισμένων εξαιρέσεων:

- Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 32.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού που σχετίζονται με την έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων.
- Τα έξοδα για την ανάπτυξη μη ανανεώσιμων πόρων.

Για να θεωρηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού ως άυλο θα πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο προκειμένου να διαχωρίζεται από την υπεραξία¹⁷ επομένως για να

¹⁷ Η υπεραξία που αναγνωρίζεται από μία συνένωση επιχειρήσεων είναι στοιχείο του ενεργητικού και αναφέρεται στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν αποκτηθεί από μια συνένωση επιχειρήσεων και τα οποία δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να προσδιοριστούν μεμονωμένα

θεωρηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού ως άυλο θα πρέπει να μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, μισθωθεί ή ανταλλαχτεί ξεχωριστά ή ως μέρος ενός συμβολαίου καθώς και να προκύπτει από συμβατικά ή άλλα δικαιώματα (Grant Thornton, 2016).

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και η πιθανότητα να προκύψουν τα οφέλη αυτά στην επιχείρηση λόγω της φύσης των συγκεκριμένων στοιχείων και της έλλειψης ενεργούς αγοράς μπορεί να αμφισβητηθούν. Όμως παλαιότερες έρευνες δείχνουν ότι μεγάλο μέρος των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων αποτελούνται από άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συγκεκριμένα οι Tsalavoutas et al. (2014) πραγματοποίησαν έρευνα σε ένα δείγμα πολύ μεγάλων εταιρειών από 23 χώρες σε όλο τον κόσμο και διαπίστωσαν ότι τα συνολικά άυλα περιουσιακά στοιχεία στο σύνολο του ενεργητικού κυμαίνονταν από 1,6% (στην Κίνα), έως 13,5% (στο Ηνωμένο Βασίλειο), ενώ η αξία κινείται στην τάξη του 5% με 10% στις υπόλοιπες χώρες, επομένως τυχόν απομείωση της αξίας τους θα ήταν κρίσιμης σημασίας για τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Για το λόγο αυτό γνωστοποιήσεις σχετικά με τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιούνται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πεπερασμένης ωφέλιμης ζωής, συμψηφισμός της ωφέλιμης ζωής τους και το συνολικό ποσό δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι απαραίτητα σύμφωνα με το πρότυπο αυτό (Andre, Dionysiou, & etc., 2018).

Το πρότυπο **Δ.Λ.Π. 40** σκοπό έχει να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται (Καραγιώργος, 2015).

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα καθώς και αυτών που αποκτήθηκαν βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης από πλευράς μισθωτή και λειτουργικής μίσθωσης από πλευράς εκμισθωτή. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που παρακολουθούνται από το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις:

- Τον προσδιορισμό των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών.
- Την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 18).

- Τη μέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του μισθωτή και της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του εκμισθωτή συν τις γνωστοποιήσεις αυτών.
- Τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και αναμισθώσεις (Τούρνα, 2015).
- Το πρότυπο 40 δεν εφαρμόζεται σε: βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41), μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα.

2.1.3.Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βασίζονται στην ομοιομορφία, την πληρότητα και την ακρίβεια με την οποία καταρτίζονται οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Δίνουν τη δυνατότητα καλύτερης λήψης οικονομικών αποφάσεων, ενισχύουν την εμπιστοσύνη των χρηστών απέναντι στην επιχείρηση που τηρεί τα συγκεκριμένα πρότυπα και κατ'έπекταση και στην κοινωνία. Ακόμη η κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων βάσει ορθολογικών προτύπων και κανόνων δείχνει την πραγματική οικονομική θέση της οντότητας, εξοικονομώντας χρόνο και χρήμα, περιορίζοντας τη δημιουργική λογιστική καθώς και την ωραιοποίηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Ένα ακόμη σημαντικό πλεονέκτημα των προτύπων είναι ότι συμβάλουν στην αξιόπιστη κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Επιπλέον θα πρέπει να αναφερθεί πως αφού τα Δ.Λ.Π. στόχο έχουν και την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων διαφόρων οντοτήτων σε παγκόσμιο επίπεδο είναι αποδεκτά σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές (Τσακλαγκάνος, 2011).

Η συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που επιτυγχάνεται μέσω της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. οδήγησε σε θετικά οικονομικά αποτελέσματα. Σύμφωνα με πρόσφατες μελέτες που πραγματοποιήθηκαν αποδείχτηκε τόσο η αναμενόμενη, όσο και η συνειδητοποιημένη αύξηση της συγκρισιμότητας μετά την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. το 2005 (π.χ. Armstrong, Barth, Jagolinzer και Riedl 2010, DeFond, Hu, Hung, Li 2011, Yip and Young 2012, Brochet , Jagolinzer και Riedl 2013). Επίσης διαπιστώθηκε αρνητική σχέση μεταξύ σφαλμάτων και διασποράς προβλέψεων συγκρισιμότητας και αναλυτών, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η συγκρισιμότητα αυξάνει την ικανότητα των

αναλυτών να αξιολογούν τις επιδόσεις τους και αυξάνει την ευθύνη που οι αναλυτές διαθέτουν στις δημοσίως αναρτημένες (έναντι ιδιωτικές) πληροφορίες. Η μείωση της ασύμμετρης πληροφόρησης λόγω της συγκρισιμότητας είναι ένα ακόμη πλεονέκτημα που αύξησε τις αποτιμήσεις των επιχειρήσεων μέσω της μείωσης του κόστους των ιδίων κεφαλαίων. Η αύξηση της συγκρισιμότητας ανέπτυξε την προθυμία των αλλοδαπών να επενδύσουν, οδηγώντας σε οικονομικά οφέλη. Το FASB και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων χαρακτηρίζουν τη συγκρισιμότητα ως συμπλήρωμα της ποιότητας των εκθέσεων (δηλ. της βελτίωσης των χαρακτηριστικών), γεγονός που υποδηλώνει ότι οι βελτιώσεις της συγκρισιμότητας ενδέχεται να έχουν μεγαλύτερες οικονομικές επιπτώσεις στις χώρες εκείνες που έχουν ήδη χρηματοοικονομικές εκθέσεις σχετικά υψηλότερης ποιότητας (Neel, 2017).

Όμως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρά τα όσα θετικά προσδίδουν στην επιχείρηση και στην κοινωνία παρουσιάζουν και ορισμένα μειονεκτήματα και περιορισμούς. Οι διαφορές της νοοτροπίας του κάθε λαού που καλείται να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π. οδηγεί στον περιορισμό εφαρμογής ορισμένων προτύπων καθώς και σε διαφορετικό χειρισμό των προτύπων από χώρα σε χώρα. Για παράδειγμα μια χώρα μπορεί να χρησιμοποιεί τα πρότυπα για τις φορολογικές της αρχές και άλλη για την ενημέρωση των χρηστών για τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Ακόμη δεν είναι λίγοι αυτοί που υποστηρίζουν ότι η εύλογη αξία την οποία ενστερνίζονται τα Δ.Λ.Π. είναι χρήσιμη, αλλά όχι κατά τη διάρκεια μιας χρηματοπιστωτικής κρίσης στην οποία οι αγορές καταρρέουν. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι σε τέτοιες περιόδους, πολλές αγορές γίνονται τόσο ρευστοποιήσιμες, ώστε οι τιμές της αγοράς εξαφανίζονται (Richard, 2016). Τα Δ.Λ.Π. παρότι έχουν λύσει και οριοθετήσει αρκετά προβλήματα του παρελθόντος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι λύνουν όλα τα προβλήματα και ιδιαίτερα όταν αυτά προέρχονται από τον άνθρωπο, είτε ακούσια είτε εκούσια (Τσακλαγκάνος, Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), 2011). Ακόμη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν μεγάλο κόστος διότι χρειάζονται πλήθος προσωπικού και αυξημένες υποδομές για την υποστήριξη τους και προωθούν την έλλειψη τυποποίησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Καραγιώργος, 2015).

2.1.4.Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο

Σύμφωνα με τα στατιστικά στοιχεία που έχουν δημοσιευτεί στο Pocket Guide to IFRS Standards—the global financial reporting language (2017) σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς σε 150 δικαστικές δικαιοδοσίες χωρών παγκοσμίως διαπιστώνεται ότι το 93% (140/150 Χώρες) έχουν κάνει δημόσια δέσμευση ότι τα Δ.Π.Χ.Π. είναι το μοναδικό λογιστικό πακέτο που χρησιμοποιούν.

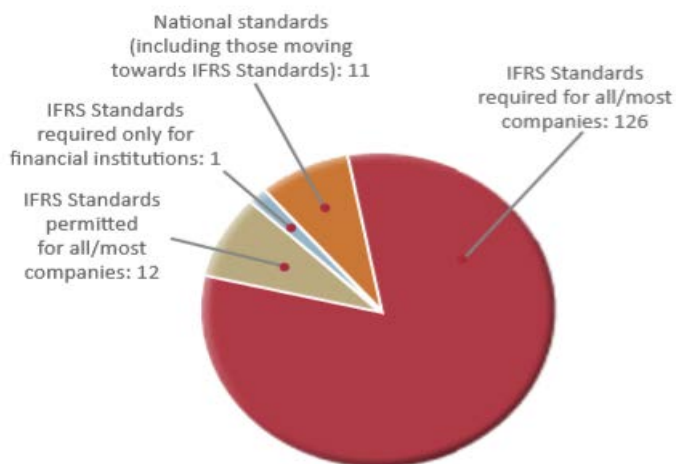
Το 84% των χωρών αυτών (126/150) ήδη απαιτούν την χρήση των Δ.Π.Χ.Π. από όλες ή τις περισσότερες εγχώριες δημόσιες εταιρείες και οι περισσότερες από το υπόλοιπο 16% επιτρέπουν την χρήση των προτύπων αυτών.

Ακόμη, στο Pocket Guide to IFRS Standards—the global financial reporting language (2017) αναφέρεται ότι 27.000 από τις 49.000 εταιρείες που είναι εισηγμένες στα 88 μεγαλύτερα χρηματιστήρια αξιών στον κόσμο χρησιμοποιούν τα Δ.Π.Χ.Π., Το 90% των εταιρειών που δεν χρησιμοποιούν τα Δ.Π.Χ.Π. είναι στην Κίνα, Ινδία, Ιαπωνία και στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Ακόμη, με βάση τα στατιστικά αυτά παρατηρείται ότι, σε λιγότερο από 8 χρόνια από τη δημοσίευση Δ.Π.Χ.Π. για Μ.Μ.Ε. τα πρότυπα αυτά απαιτούνται ή επιτρέπονται σε ποσοστό 57% δηλαδή σε 85 από τις 150 Χώρες ενώ άλλες 11 σκέφτονται να το πράξουν.

Στο παρακάτω σχήμα βλέπουμε ότι από τις 150 Χώρες οι περισσότερες απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Π. για τις εκθέσεις των εισηγμένων εταιρειών και των χρηματοπιστωτικών τους ιδρυμάτων.

Of 150 jurisdictions profiled, most require IFRS Standards for domestic reporting by listed companies and financial institutions



Διάγραμμα 1 Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε 150 Χώρες

Πηγή: Pocket Guide to IFRS Standards—the global financial reporting language (2017)

Στον παρακάτω πίνακα βλέπουμε την χρήση των Δ.Π.Χ.Π. στις 150 Χώρες αν γεωγραφική περιοχή.

Πίνακας 3 Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. από 150 δικαιοδοτικά συστήματα ανά γεωγραφική περιοχή

Use of IFRS Standards—the big picture from 150 profiles

Region	Number of jurisdictions profiled				
	in the region	that require IFRS Standards for all or most domestic publicly accountable entities	that require IFRS Standards as % of total jurisdictions in the region	that permit or require IFRS Standards for at least some (but not all or most) domestic publicly accountable entities	that neither require nor permit IFRS Standards for any domestic publicly accountable entities
Europe	44	43	98%	1	0
Africa	23	19	83%	1	3
Middle East	13	13	100%	0	0
Asia-Oceania	33	24	73%	3	6
Americas	37	27	73%	8	2
Totals	150	126	84%	13	11
As % of 150	100%	84%		9%	7%

Πηγή: Pocket Guide to IFRS Standards—the global financial reporting language (2017)

Παρατηρώντας τον πίνακα αυτό διαπιστώνεται ότι όλες οι Χώρες της Ευρώπης και της Μέσης Ανατολής έχουν αποδεχτεί πλήρως τα Δ.Π.Χ.Π. για τις οικονομικές

τους οντότητες. Επίσης στην Αφρική, την Ασία-Ωκεανία και στην Αμερική αν και οι περισσότερες Χώρες απαιτούν και επιτρέπουν την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., υπάρχουν ωστόσο και ορισμένα δικαιοδοτικά συστήματα που δεν τα απαιτούν, ούτε τα επιτρέπουν.

Από τα στατιστικά αυτά στοιχεία γίνεται εμφανές ότι τα Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται από το μεγαλύτερο μέρος της παγκόσμιας οικονομίας και συνεχίζουν να αναγνωρίζονται και να εξελίσσονται σε όλο και περισσότερες διεθνείς οικονομίες.

2.2. Λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

Τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι ειδικά διαμορφωμένα πρότυπα τα οποία παρέχουν κανόνες και πληροφορίες για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σε φορείς του Δημοσίου Τομέα με σημείο αναφοράς την ομοιομορφία και την διαφάνεια (IPSASB).

Τα πρότυπα αυτά βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSASB), το οποίο είναι όργανο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) η οποία διευκολύνει το έργο τους. Το συμβούλιο αυτό αποτελείται από άτομα του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου, του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου, του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης και του Ομίλου της Παγκόσμιας Τράπεζας (IPSASB).

Ο σημαντικότερος παράγοντας ανάπτυξης των IPSAS ήταν η οικονομική κρίση, διότι αναπτύχθηκε η ανάγκη για καλύτερη πληροφόρηση και διαφάνεια από τους δημόσιους οργανισμούς. Ακόμη τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα μπορεί να οδηγήσουν στη μείωση του λειτουργικού κόστους και του κόστους παροχής υπηρεσιών, καθιστώντας μια οικονομία πιο ελκυστική και ανταγωνιστική (L.Chan & Zhang, 2012).

2.2.1. Σκοπός

Βασικός σκοπός των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι η διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος μέσω της εφαρμογής αξιόπιστων και ανεξάρτητων λογιστικών προτύπων σε πλήρη βάση των δεδουλευμένων εσόδων. Ακόμη στοχεύουν να βελτιώσουν τη συνοχή, τη συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών

Καταστάσεων, τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς και την παροχή ολοκληρωμένων πληροφοριών σχετικά με το κόστος (Frans van Schaik, 2017).

Ένα επιπρόσθετο μέλημα των IPSAS είναι να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των οικονομικών πόρων και να προσδιοριστούν με ακρίβεια οι οικονομικές επιδόσεις και οι ταμειακές ροές των οντοτήτων μέσα από τις οικονομικές τους εκθέσεις (Frans van Schaik, 2017).

Τα ισχύοντα πρότυπα των IPSAS μπορούν να βοηθήσουν τους νομοθέτες και τους εθνικούς οργανισμούς τυποποίησης να αναπτύξουν νέα πρότυπα ή να αναθεωρήσουν υπάρχοντα πρότυπα, προκειμένου να επιτευχθεί μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων των φορέων του δημόσιου τομέα σε εθνικό και διεθνές επίπεδο. Τα IPSAS μπορούν να παίξουν σημαντικό ρόλο στη βοήθεια των χωρών που δεν έχουν ακόμη υιοθετήσει τα Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα με το ρόλο της καθοδήγησης (Muller & Berger, 2012).

Λόγω του ότι ιδρύματα όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Παγκόσμια Τράπεζα ή η Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο ως ιδρύματα δανεισμού για τις αναπτυσσόμενες χώρες προτείνουν τη διαφάνεια των χωρών με την πλήρη και αληθής εικόνα επί των δημοσιευμένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και για το λόγο αυτό προωθούν τη συμμόρφωση σύμφωνα με τα IPSAS, με αποτέλεσμα όλο και περισσότερες χώρες ασχέτως αν είναι κατάλληλα προετοιμασμένες για την υιοθέτηση των προτύπων αυτών να προσπαθούν να τα εφαρμόσουν (Muller & Berger, 2012).

Τα IPSAS που σκοπό έχουν την ομοιόμορφη σύνταξη καταστάσεων γενικού σκοπού υποχρεώνουν τους φορείς που τα εφαρμόζουν να καταρτίζουν τις ακόλουθες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις :

- Κατάσταση οικονομικής θέσης
- Κατάσταση καθαρής θέσης
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων
- Κατάρτιση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών (Σώμα ορκωτών λογιστών, 2016).

2.2.2.Πεδίο εφαρμογής

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα εφαρμόζονται σε όλες τις δημόσιες οντότητες, τις δημόσιες επιχειρήσεις καθώς και σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς οι οποίοι σχετίζονται με το δημόσιο τομέα. Τα I.P.S.A.S δεν εφαρμόζονται από κερδοσκοπικές επιχειρήσεις G.B.E.¹⁸ που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. και ελέγχονται από το κράτος.

Τα I.P.S.A.S. εφαρμόζονται σε οργανισμούς που στερούνται εμπορικού χαρακτήρα όπως:

- Εθνικές Κυβερνήσεις (π.χ. Υπουργεία, Δημόσιες υπηρεσίες κ.τ.λ.)
- Επαρχιακές και τοπικές αυτοδιοικήσεις (π.χ. Περιφέρειες, Δήμοι κ.τ.λ.)

Για να θεωρηθεί μία οντότητα ως δημόσια σύμφωνα με τα I.P.S.A.S. θα πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις:

- Να έχει τη δυνατότητα ως οντότητα να πραγματοποιεί συναλλαγές με την επωνυμία της.
- Να της έχουν δοθεί οι απαραίτητες δικαιοδοσίες για να ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα.
- Να πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών με άλλες οντότητες με σκοπό το κέρδος ή τουλάχιστον με πλήρη κάλυψη του κόστους.
- Να μην έχει αποκλειστική εξάρτηση η χρηματοδότηση της οντότητας από την κυβέρνηση για την συνέχιση της λειτουργίας της και την διατήρησή της.
- Να ελέγχετε μετοχικά από ένα φορέα του δημοσίου τομέα (Μαυρομάτης, 2016).
- Να είναι υπεύθυνη για την παροχή υπηρεσιών προς όφελος του κοινού ή/και για την αναδιανομή του εισοδήματος και του πλούτου.
- Να χρηματοδοτούνται κυρίως οι δραστηριότητές τους άμεσα ή έμμεσα μέσω φόρων ή και μεταβιβάσεων από άλλα επίπεδα διακυβέρνησης, κοινωνικών εισφορών, χρεών ή τελών (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

¹⁸ Κυβερνητική επιχειρηματική οντότητα

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προτείνει σε όλο και περισσότερες Χώρες να εφαρμόσουν τα IPSAS. Ιδιαίτερα εστιάζει στην άμεση εφαρμογή των προτύπων αυτών σε τομείς που εμφανίζουν προβλήματα διαφάνειας και αξιοπιστίας.

Στη Χώρα μας τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα έχουν ψηφιστεί μέσω του Μνημονιακού Νόμου Ν.4337/2015 και πρέπει να εφαρμόζονται από:

- Κεντρική Κυβέρνηση (Υπουργεία, δημόσιες υπηρεσίες, περιφέρειες).
- Τοπική Αυτοδιοίκηση και Επαρχίες (Περιφέρειες, Δήμοι).
- Αυτόνομες Οντότητες του Δημοσίου Τομέα (Πανεπιστήμια, ασφαλιστικοί οργανισμοί, νοσοκομεία, λοιπές μονάδες υγείας).
- Δημόσιες υπηρεσίες όπως Δ.Ε.Η. και Ε.Υ.Δ.Α.Π. εφαρμόζουν ήδη τα Δ.Π.Χ.Π. επειδή είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών. (Taxheaven, 2015)

2.2.3.Πλεονεκτήματα και Κριτική των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα αναζητούν μία ενιαία λογιστική απεικόνιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και πληροφοριών προκειμένου να ομογενοποιηθούν τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο οι λογιστικές πρακτικές των δημοσίων φορέων. (Christianens & Van thielen, 2018). Η σύγκλιση αυτή έχει πληθώρα πλεονεκτημάτων σχετικά με τη λογοδοσία, την διαφάνεια, τη βελτίωση της λήψης αποφάσεων, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και την αποτελεσματικότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ακόμη προσφέρει καλύτερη διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών δεδομένων του δημοσίου τομέα σε παγκόσμιο επίπεδο. (Argento, Peda, & Grossi, 2018).

Επίσης, πρέπει να αναφερθεί ότι τα IPSAS μέσω της αναλυτικής πληροφόρησης πραγματοποιούν καλύτερες αξιολογήσεις σχετικά με τις αποφάσεις κατανομής των πόρων των κρατικών δαπανών καθώς και βελτίωση στη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων και μετρητών δημιουργώντας επιπρόσθετο κίνητρο για την μεγέθυνση τους (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 2016).

Ένα ακόμη αναγκαίο όφελος που προκύπτει από την υιοθέτηση των ΔΠΔΤ είναι η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των πολιτών με την κυβέρνηση μέσω της παροχής σαφούς πληροφόρησης για τα οικονομικά στοιχεία κάθε οντότητας και

χρήσιμων πληροφοριών για το κοινό, ενισχύοντας τη γνώση των πολιτών σχετικά με τα δημόσια ζητήματα. (Μαυρομάτης, 2016).

Η μείωση της διαφθοράς μέσω της προώθησης της διαφάνειας και της παροχής αποτελεσματικότερων ελέγχων είναι από τα βασικότερα πλεονεκτήματα τόσο για τους πολίτες ενός κράτους που στηρίζεται στην συγκεκριμένη κουλτούρα όσο και για την αξιοπιστία της κυβέρνησης σε εθνικό και διεθνές επίπεδο βελτιώνοντας την οικονομική ευημερία. (ACCA, 2017).

Πέραν των αδιαμφισβήτητων ωφελειών που παρέχουν τα IPSAS πολλοί ερευνητές ενώ αναγνωρίζουν τη σημαντικότητα αυτών, εκφράζουν την κριτική τους όσον αφορά την ετοιμότητα των Χωρών να προσαρμοστούν σε μια τέτοιου είδους ολιστική αλλαγή και στα ουσιαστικά κίνητρα όσων τα προωθούν.

Οι προκλήσεις των εναρμονισμένων προτύπων προέρχονται κυρίως από τις διαφορετικές εθνικές παραδόσεις, το κόστος εφαρμογής ή τις φιλοδοξίες για κυριαρχία (Brusca, Carperchione, & etc, 2015). Ακόμη, οι τεχνικές που εφαρμόζονται στον ιδιωτικό τομέα δεν είναι απαραίτητα κατάλληλες για το δημόσιο τομέα, (Grossi & soverchia, 2011: Oulasvitra, 2014) διότι παρατηρούνται αρκετές διαφορές σχετικά με τους στόχους, οργανωτικές πτυχές, χρηματοδότηση, ιδιοκτησία, χρήστες λογιστικών πληροφοριών, περιουσιακά στοιχεία κλπ., γεγονός που μπορεί να εμποδίσει την ορθή και αποτελεσματική υιοθέτηση των IPSAS. (Argento, Peda, & Grossi, 2018)

Για να είναι επιτυχημένη η εφαρμογή των IPSAS σε χώρες με αναπτυσσόμενες και μεταβατικές οικονομίες με επιρροή από την Ευρώπη θα πρέπει να προηγούνται ή να συνοδεύονται ουσιαστικές διαχειριστικές μεταρρυθμίσεις και όχι να δίνεται έμφαση μόνο σε τεχνικά ζητήματα όπως συμβαίνει μέχρι τώρα. Οι αναπτυσσόμενες χώρες έχουν χαμηλότερα επίπεδα ικανότητας, ασθενέστερα ιδρύματα και διαφορετικές κοινωνικοοικονομικές και πολιτικές συνθήκες και δεν είναι δυνατόν να ανταποκριθούν σε μια τέτοια μεταρρύθμιση, όπως οι αναπτυγμένες χώρες. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να δοθεί έμφαση και επεξήγηση για αλλαγές που πρέπει να προκύψουν στη διοίκηση, στη συμπεριφορά και στη σχέση εξουσίας των χωρών αυτών. Αν τα πρότυπα συνεχιστούν να εφαρμόζονται από εξωτερικές πιέσεις χωρίς

ουσιαστικό ενδιαφέρον για την ομαλή μετάβαση των χωρών η εφαρμογή των προτύπων θα αποτύχει (Herworth, 2017).

Ο μετασχηματισμός της λογιστικής παρομοιάζεται με μία παγκόσμια επανάσταση που προέρχεται από τους λογιστές. Πολλές επαναστάσεις ξεκίνησαν με υψηλά ιδανικά και με ελλιπή εννοιολογικό σχεδιασμό. Οι περισσότερες δεν πέτυχαν επειδή δε δόθηκε έμφαση στις τοπικές συνθήκες ή δεν είχαν οργανώσει ένα σχέδιο για το πώς θα κυβερνήσουν τη χώρα μετά. Σ αυτό το σημείο θα μπορούσε να αναφερθεί ότι τα λόγια του Niccolo Machiavelli μπορεί να είναι σωστά “ Δεν υπάρχει τίποτα πιο δύσκολο να πραγματοποιηθεί, ούτε πιο αμφίβολο από την επιτυχία ούτε πιο επικίνδυνο να χειριστεί κανείς, παρά να ξεκινήσει μια νέα τάξη πραγμάτων. Γιατί ο μεταρρυθμιστής έχει εχθρούς όλους όσους κερδίζουν από την παλαιά τάξη και μόνο χλιαρούς υπερασπιστές όλους εκείνους που θα επωφεληθούν από τη νέα τάξη. Αυτή η χλιαρότητα προέρχεται εν μέρει από το φόβο των αντιπάλων τους, οι οποίοι έχουν το νόμο υπέρ τους και εν μέρει από τη δυσπιστία της ανθρωπότητας, που δεν πιστεύουν πραγματικά σε κάτι καινούργιο μέχρι να έχουν πραγματική εμπειρία γι 'αυτό” (Chan, 2008).

2.2.4.Βασικά πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Μέχρι στιγμής τα Διεθνή Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα που στηρίζονται στη δεδουλευμένη βάση είναι 40 και ένα πρότυπο για τη λογιστική σε ταμειακή βάση υπάρχουν ωστόσο και 3 οδηγίες για συνιστώμενες πρακτικές. Τα πρότυπα αυτά έχουν αναπτυχθεί και δημοσιευτεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αναφέρονται παρακάτω:

Πίνακας 4 Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα-Οδηγίες σε δεδουλευμένη βάση

Πρότυπα	Τίτλος Προτύπου	Βάση Δ.Λ.Π.	Ημερομηνία Εφαρμογής	Έκδοση
IPSAS 1	Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	Δ.Λ.Π. 1	1/1/2008	Μάιο 2000
IPSAS 2	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	Δ.Λ.Π. 7	1/7/2001	Μάιο 2000
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη,	Δ.Λ.Π. 8	1/1/2008	Μάιο 2000
IPSAS 4	Οι επιδράσεις Μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	Δ.Λ.Π. 21	1/1/2010	Μάιο 2000
IPSAS 5	Κόστος δανεισμού	Δ.Λ.Π. 23	1/7/2001	Μάιο 2000

IPSAS 6	Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και λογιστική για ελεγχόμενες οντότητες	Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 34 και IPSAS 35	1/1/2008	Μάιο 2000
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 36	1/1/2008	Μάιο 2000
IPSAS 8	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες	Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 37	1/1/2008	Μάιο 2000
IPSAS 9	Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγών	Δ.Λ.Π. 18	1/7/2002	Ιούλιος 2001
IPSAS 10	Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σε υπέρ πληθωριστικές οικονομίες	Δ.Λ.Π. 29	1/7/2002	Ιούλιος 2001
IPSAS 11	Κατασκευαστικά συμβόλαια	Δ.Λ.Π. 11	1/7/2002	Ιούλιος 2001
IPSAS 12	Αποθέματα	Δ.Λ.Π. 2	1/1/2008	Ιούλιος 2001
IPSAS 13	Μισθώσεις	Δ.Λ.Π. 17	1/1/2008	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς του ισολογισμού	Δ.Λ.Π. 10	1/1/2008	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά μέσα γνωστοποίηση και παρουσίαση	Αντικαταστάθηκε από τα Δ.Λ.Π. 28, Δ.Λ.Π. 29, Δ.Λ.Π. 30	Δεν ισχύει	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	Δ.Λ.Π. 40	1/1/2008	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 17	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	Δ.Λ.Π. 16	1/1/2008	Δεκέμβριος 2001
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	Δ.Λ.Π. 14	1/7/2003	Ιούνιος 2002
IPSAS 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις	Δ.Λ.Π. 37	1/1/2004	Οκτώβριος 2002
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	Δ.Λ.Π. 24	1/1/2004	Οκτώβριος 2002
IPSAS 21	Απομείωση αξίας μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων	Δ.Λ.Π. 36	1/1/2006	Δεκέμβριος 2004
IPSAS 22	Γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών ευρύτερου Δημοσίου τομέα		1/4/2009	Δεκέμβριος 2006
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές		30/6/2008	Δεκέμβριος 2006
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις		1/1/2009	Δεκέμβριος 2006
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	Αντικαταστάθηκε από IPSAS 39	Δεν ισχύει	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 26	Απομείωση αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	Δ.Λ.Π. 36	1/4/2009	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 27	Γεωργία	Δ.Λ.Π. 41	1/4/2011	Φεβρουάριος 2008
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	Δ.Λ.Π. 32/ IFRIC2	1/1/2013	Ιανουάριος 2010
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση	Δ.Λ.Π. 39/IFRIC 9/IFRIC 16	1/1/2013	Ιανουάριος 2010
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά Μέσα:	IFRS 7	1/1/2013	Ιανουάριος

	Γνωστοποιήσεις			2010
IPSAS 31	Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία	Δ.Λ.Π. 38	1/4/2011	Ιανουάριος 2010
IPSAS 32	Συμφωνίες Παραχώρησης: Ίδρυμα	IFRIC 12	1/1/2014	Οκτώβριος 2011
IPSAS 33	Πρώτη εφαρμογή των δεδουλευμένων IPSAS	IFRS 1	1/1/2017	Ιούλιος 2015
IPSAS 34	Ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	IAS 27	1/1/2017	Ιανουάριος 2015
IPSAS 35	Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	IFRS 10	1/1/2017	Ιανουάριος 2015
IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες	IAS 28	1/1/2017	Ιανουάριος 2015
IPSAS 37	Από Κοινού Συμφωνίες	IFRS 11	1/1/2017	Ιανουάριος 2015
IPSAS 38	Γνωστοποίηση συμμετοχής σε άλλες οικονομικές οντότητες	IFRS 12	1/1/2017	Ιανουάριος 2015
IPSAS 39	Παροχές σε εργαζομένους	IAS 19	1/1/2018	Ιούλιος 2016
IPSAS 40	Συνδυασμοί δημοσίου τομέα	IFRS 3	1/1/2019	Ιανουάριος 2017
PRG 1	Υποβολή εκθέσεων σχετικά με τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα των οικονομικών οντοτήτων			Ιούλιος 2013
PRG 2	Οικονομική Κατάσταση Συζήτηση και Ανάλυση			Ιούλιος 2013
PRG 3	Πληροφορίες αναφορικά με την απόδοση της υπηρεσίας			Μάρτιος 2015

Πηγή: (Frans van Schaik, 2017): (IFAC, 2017)

Το **IPSAS 1** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με την παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μίας οντότητας. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι καταστάσεις θα πρέπει να ετοιμάζονται με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Σκοπός του προτύπου είναι οι γενικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις να καταρτίζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα σχετικά με την πορεία της οντότητας από έτος σε έτος καθώς και με άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα. Ακόμη σκοπό έχει να παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή, τις απαιτήσεις του περιεχομένου των οικονομικών αυτών καταστάσεων (Müller, 2018).

Το **IPSAS 2** σχετίζεται με τις ταμειακές ροές μιας οντότητας του δημοσίου τομέα. Σκοπός είναι η κατάσταση ταμειακών ροών να καταρτιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να δίνονται οι κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων καθώς και πληροφορίες σχετικά με την ταξινόμηση των δραστηριοτήτων μιας περιόδου σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές (Al-Zubi, 2015).

Το **IPAS 3** είναι το Διεθνές Πρότυπο Δημοσίου Τομέα το οποίο αφορά τις λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και σφάλματα. Στόχος του είναι να καθοριστούν τα κριτήρια επιλογής και αλλαγής των λογιστικών πολιτικών, καθώς και η λογιστική αντιμετώπιση και η γνωστοποίηση αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και οι διορθώσεις σφαλμάτων (Al-Zubi, 2015).

Το **IPAS 4** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τις μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος και έχει ως σκοπό να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και πράξεων στο εξωτερικό μιας οικονομικής οντότητας (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 5** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με το κόστος δανεισμού, για παράδειγμα στην κατασκευή κτιρίων, νοσοκομείων και υποδομών το κόστος δανεισμού κατά την κατασκευαστική περίοδο θεωρείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου. Στο κόστος δανεισμού συμπεριλαμβάνονται Τόκοι βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων, τραπεζικοί τόκοι και λοιποί τόκοι υποχρεώσεων, χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσει, συναλλαγματικές διαφορές και τα Λοιπά έξοδα δανείων (Λιουμιώτης, 2014).

Το **IPSAS 9** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές ανταλλαγών. Οι συναλλαγές που συμπεριλαμβάνονται στο λογιστικό χειρισμό του παρόντος προτύπου είναι συναλλαγές από παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών και χρήση από τρίτους στοιχείων ενεργητικού της οντότητας που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα ή παρόμοια διανομή. Σκοπός του προτύπου είναι να προσδιορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **IPSAS 10** είναι το πρότυπο που ασχολείται με την λογιστική παρακολούθηση στις ενοποιημένες και ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας καθώς και όταν η οικονομία σταματάει να είναι υπερπληθωριστική. Σε μία υπερπληθωριστική οικονομία γεννιέται η ανάγκη προσαρμογής των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στις τρέχουσες συνθήκες

καθώς το νόμισμα χάνει την αγοραστική του δύναμη και η σύγκριση ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα είναι παραπλανητικά (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **Δ.Λ.Π.ΔΤ 11** είναι το πρότυπο που στόχο έχει το λογιστικό χειρισμό των κατασκευαστικών συμβολαίων. Το πρότυπο παρέχει καθοδήγηση όσον αφορά τους τύπους των συμβολαίων του δημοσίου τομέα και καθορίζει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων της σύμβασης (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **IPSAS 12** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων και σκοπό έχει να προσδιορίσει το κόστος των αποθεμάτων και την αναγνώριση των εξόδων συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ακόμη δίνεται καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους των αποθεμάτων. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 13** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με τις Μισθώσεις και στόχος του προτύπου είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις. Χρηματοδοτική είναι η μίσθωση που μεταφέρει όλους τους κίνδυνους και τις ανταμοιβές σχετικά με την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή ανεξάρτητα αν ο τίτλος θα μεταφερθεί στο τέλος στο μισθωτή. Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις ονομάζονται λειτουργικές (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 14** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τις προσαρμογές που πραγματοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις μια οντότητα για γεγονότα που συνέβησαν μετά τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της. Τα μεταγενέστερα αυτά γεγονότα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τα διορθωτικά και τα μη διορθωτικά. Τα διορθωτικά είναι τα γεγονότα που έχουν συμβεί, αλλά παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού (για παράδειγμα Απομείωση αξίας περιουσιακού στοιχείου που υπήρχε την 31/12). Τα μη διορθωτικά είναι τα γεγονότα που προέκυψαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού (π.χ. καταστροφή αποθεμάτων από πυρκαγιά). Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι για τα

διορθωτικά μεταγενέστερα γεγονότα πρέπει να γίνεται σχετική διόρθωση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στις 31/12. Τα γεγονότα αυτά καθώς και τα μη διορθωτικά μεταγενέστερα γεγονότα πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Λιουμιώτης, 2014).

Το **IPSAS 16** έχει ως σκοπό να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδυτικών ακινήτων, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις. Ως επενδυτικό ακίνητο θεωρείται η γη ή τα κτίρια που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από χρηματοδοτική μίσθωση για την είσπραξη ενοικίων, για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ή και για τα δύο. Δε θεωρείται επενδυτικό ακίνητο το ακίνητο που χρησιμοποιείται στην παραγωγή, την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, για διοικητικούς σκοπούς και για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της οντότητας (Σώμα ορκωτών λογιστών, 2016).

Το **IPSAS 17** είναι το πρότυπο που παρακολουθεί το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων και καθορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Το εν λόγω πρότυπο σχετίζεται με θέματα που αφορούν κανόνες αναγνώρισης, κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης, λογιστική αποσβέσεων, γνωστοποιήσεις διαχείρισης και παρουσίασης ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων (Μαυρομάτης, 2016).

Το **IPSAS 18** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους τομείς της οικονομικής οντότητας με σκοπό την κατανόηση της απόδοσης της οικονομικής οντότητας, τον προσδιορισμό των πόρων που χρειάζεται για τη στήριξη των κυριότερων δραστηριοτήτων και για τη βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας (Al-Zubi, 2015).

Το **IPSAS 19** είναι το πρότυπο που ασχολείται με την αναγνώριση και τον υπολογισμό των προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις καθώς και οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις για τη φύση και το χρονοδιάγραμμά τους. Το IPSAS 19 αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα εξετάζονται μόνο οι αυθεντικές υποχρεώσεις και όχι οι προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες και άλλα γεγονότα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί ακόμα (Al-Zubi, 2015).

Το **IPSAS 20** έχει ως σκοπό να διασφαλίσει ότι οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αποκαλύπτουν την ύπαρξη σχέσεων και συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Αυτές οι πληροφορίες είναι απαραίτητες για τη διασφάλιση της λογοδοσίας και τη βελτίωση της κατανόησης της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων της οντότητας (Al-Zubi, 2015).

Το **IPSAS 21** είναι το πρότυπο που ασχολείται με την απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Σκοπός του προτύπου είναι να περιορίσει τις ζημίες που προκύπτουν από την απομείωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις καθώς και την εμφάνιση των περιουσιακών αυτών στοιχείων σε αξίες που δεν ξεπερνούν τις αντίστοιχες ανακτήσιμες¹⁹ (Γκούμας, 2010)

Το **IPSAS 22** είναι το πρότυπο που αναφέρεται στη γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν τον Γενικό Κυβερνητικό Φορέα²⁰. Είναι ένα πρότυπο που σχετίζεται αποκλειστικά με το Δημόσιο Τομέα και έχει ως σκοπό να καταδείξει τις διαδικασίες και προϋποθέσεις που είναι απαραίτητες για την παρουσίαση και την σύνταξη πληροφοριών όσον αφορά τον Γενικό Κυβερνητικό Φορέα (Γκούμας, 2010).

Το **IPSAS 23** είναι το πρότυπο που έχει ως σκοπό να προσδιορίσει πρακτικές σχετικά με την αναγνώριση, την αποτίμηση και την παροχή πληροφοριών για έσοδα που προέρχονται από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Ως μη ανταλλακτικές συναλλαγές αναφέρονται οι συναλλαγές που δεν υπάρχει το στοιχείο της ανταλλαγής, δηλαδή ο ένας φορέας λαμβάνει αξία από κάποιον άλλον φορέα χωρίς να δίνει αντάλλαγμα ίσης αξίας π.χ. φόροι, επιχορηγήσεις, δωρεές, κληρονομίες, πρόστιμα κ.α. (Γκούμας, 2010).

Το **IPSAS 24** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένος να δημοσιοποιεί ένας δημόσιος φορέας, αναφορικά με τα οικονομικά στοιχεία του προϋπολογισμού του στις οικονομικές του καταστάσεις. Σκοπός του προτύπου είναι η διαφάνεια και η αξιοπιστία των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Το πρότυπο αναφέρει ότι δεν είναι υποχρεωτική η κοινοποίηση στις

¹⁹ Ανακτήσιμη αξία περιουσιακού στοιχείου είναι η μεγαλύτερη αξία ανάμεσα στην εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος διάθεσης και της αξίας χρήσεως του.

²⁰ Περιλαμβάνει τους φορείς δημοσίου τομέα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που σχετίζονται με την κάλυψη κοινωνικών αναγκών μέσω της παραγωγής και διάθεσης υπηρεσιών. Χρηματοδοτούνται μέσω του κρατικού προϋπολογισμού

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πληροφοριών σχετικά με εγκεκριμένους προϋπολογισμούς, οι οποίοι δεν κοινοποιούνται (Γκούμας, 2010).

Το **IPSAS 26** έχει ως σκοπό να καθορίσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα έχει απομειωθεί και να διασφαλίσει ότι η ζημία αυτή αναγνωρίζεται. Ακόμη το παρόν πρότυπο ασχολείται με το πότε μία οντότητα θα αντιστρέψει τη ζημία απομείωσης και ότι κοινοποιούνται οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Το **IPSAS 26** παρακολουθεί όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμιακά διαθέσιμα εκτός από αποθέματα (βλέπε **IPSAS 12**), περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής (βλέπε **IPSAS 11**), τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός που αποτιμώνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά (βλέπε **IPSAS 17**) και άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δημιουργούν ταμιακά διαθέσιμα και για τα οποία περιλαμβάνονται λογιστικές απαιτήσεις απομείωσης σε άλλα **IPSAS** (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 27** έχει ως σκοπό να προσδιορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις για τη γεωργική παραγωγή. Όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης, εκτός εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 28** στοχεύει στην ταξινόμηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ. υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια ή καθαρή αξία). Περιλαμβάνει επίσης και τις περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται ο συμψηφισμός μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (Μαυρομάτης, 2016).

Το **IPSAS 29** είναι το πρότυπο που σχετίζεται με τα Χρηματοοικονομικά μέσα αναγνώριση και επιμέτρηση. Έχει ως σκοπό να προσδιορίσει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών μέσων, την αποτίμησή τους (αρχική και μεταγενέστερη), καθώς και τους κανόνες διαγραφής (Μαυρομάτης, 2016).

Το **IPSAS 30** είναι το πρότυπο που δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να αξιολογήσουν τη σημασία των χρηματοπιστωτικών μέσων σε μια οικονομική οντότητα, τη φύση και την έκταση των κινδύνων τους και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 31** σχετίζεται με τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ένα στοιχείο αναγνωρίζεται ως άυλο εάν πιθανολογείται ότι θα προσφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη και όταν η αξία του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα (Frans van Schaik, 2017).

Όσον αφορά το **Πρότυπο 32** είναι αυτό που ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των συμβάσεων παραχώρησης υπηρεσιών από μία οντότητα του δημοσίου τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **IPSAS 33** είναι το πρότυπο που στοχεύει στην παροχή καθοδήγησης ενός φορέα που αποφασίζει να εφαρμόσει για πρώτη φορά τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **ΔΠΔΤ 34** είναι αυτό που παρέχει την κατάλληλη πληροφόρηση σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων, τις ελεγχόμενες οντότητες συγγενείς και κοινοπραξίες στις ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας. Οι επενδύσεις αυτές σύμφωνα με τα όσα ορίζει το πρότυπο πρέπει να λογιστικοποιούνται με μία από τις παρακάτω μεθόδους: στο κόστος κτήσης, με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, με βάση τις διατάξεις του καθορίζονται από το I.P.S.A.S. No 29 (στην εύλογη αξία) (Μαυρομάτης, 2016).

Το **IPSAS 35** έχει ως σκοπό να καθορίσει αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **IPSAS 36** που σχετίζεται με τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες και έχει ως σκοπό να προκαθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται για τις επενδύσεις αυτές σύμφωνα με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η αρχική παρουσίαση της επένδυσης γίνεται στο κόστος κτήσης. Τα επόμενα έτη γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας προκειμένου να αποτυπώνονται οι μετέπειτα αλλαγές στην καθαρή περιουσία της επιχείρησης. Ακόμη στην κατάσταση αποτελεσμάτων αναγνωρίζονται πιθανά πλεονάσματα ή ελλείμματα της οντότητας καθώς και κέρδη ή ζημιές που έχουν καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια (Μαυρομάτης, 2016).

Το **IPSAS 37** είναι το πρότυπο που έχει ως στόχο τη θέσπιση αρχών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση από οντότητες που έχουν συμφέρον σε ρυθμίσεις που ελέγχονται από κοινού (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **IPSAS 38** είναι το πρότυπο που έχει ως σκοπό τη γνωστοποίηση από μία οντότητα του δημοσίου τομέα, πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τους κινδύνους των συμφερόντων της όσον αφορά ελεγχόμενες οντότητες, μη ελεγχόμενες και μη ενοποιημένες οντότητες και τις επιδράσεις αυτών των συμφερόντων (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017).

Το **ΔΠΔΤ 39** στοχεύει στο λογιστικό χειρισμό και στις γνωστοποιήσεις των παροχών σε εργαζομένους λαμβάνοντας υπόψη και βραχυπρόθεσμες παροχές όπως μισθοί, ετήσιες άδειες, αναρρωτικές άδειες, επιδόματα κ.α. εκτός από τις συναλλαγές που βασίζονται σε μετοχές και τα προγράμματα παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (Frans van Schaik, 2017).

Το **IPSAS 40** είναι το πρότυπο που αφορά την ταξινόμηση, αναγνώριση και μέτρηση των συνδυασμών του δημόσιου τομέα. Ο συνδυασμός δημόσιου τομέα ορίζεται ως η "συγκέντρωση ξεχωριστών πράξεων σε μια οντότητα του δημόσιου τομέα", για παράδειγμα εθνικοποίηση, αναδιάρθρωση των υπουργείων της κεντρικής κυβέρνησης αναδιοργάνωση της τοπικής ή περιφερειακής κυβέρνησης με αναδιάταξη των εδαφικών ορίων ή με συνδυασμό οντοτήτων και μεταφορά πράξεων από μία κυβέρνηση ή κυβερνητική μονάδα σε άλλη (Frans van Schaik, 2017).

Πίνακας 5 IPSAS σύμφωνα με τη Ταμιακή βάση

Πρότυπο	Τίτλος προτύπου	Ημ/νια Εφαρμογής	Έκδοση
IPSAS ταμιακής βάσης	Χρηματοοικονομική Αναφορά υπό τη Λογιστική Ταμιακής Βάσης	1/1/2008	2006

Πηγή: (Frans van Schaik, 2017): (IFAC, 2017)

Τα πρότυπα IPSAS είναι κυρίως σχεδιασμένα για κυβερνήσεις που ακολουθούν τη δεδουλευμένη λογιστική και ενθαρρύνουν τις οικονομίες σε παγκόσμιο επίπεδο να στραφούν σε αυτή την κατεύθυνση. Βέβαια το συμβούλιο των IPSAS εάν μία κυβέρνηση χρησιμοποιεί την ταμιακή βάση προτείνει την υιοθέτηση του βασικού πρότυπου IPSAS για ταμιακή βάση (Frans van Schaik, 2017).

Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό να παρέχει κανόνες σχετικά με τον τρόπο που θα πρέπει να παρουσιάζονται οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις γενικού σκοπού σύμφωνα με τη λογιστική σε ταμιακή βάση, προκειμένου να διασφαλίζεται η διαφάνεια και η επαρκής πληροφόρηση σχετικά με τις εισπράξεις και πληρωμές μετρητών καθώς και σε ότι αφορά τα ταμειακά υπόλοιπα των κυβερνήσεων (Frans van Schaik, 2017).

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σε ταμιακή βάση αποτελούνται από τα ακόλουθα στοιχεία: Κατάσταση εισπράξεων και πληρωμών, λογιστικές πολιτικές και επεξηγηματικές σημειώσεις, σύγκριση του αρχικού προϋπολογισμού, του αναθεωρημένου προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών σε συγκρίσιμη βάση (μόνο όταν η οικονομική οντότητα δημοσιοποιεί). Όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να αποκαλύψει πληροφορίες που έχουν συνταχθεί σε διαφορετική βάση (π.χ. τροποποιημένα μετρητά, τροποποιημένες δεδουλευμένες ή πλήρης δεδουλευμένη), οι πληροφορίες αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Frans van Schaik, 2017).

2.2.5. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα σε δεδουλευμένη και ταμιακή βάση

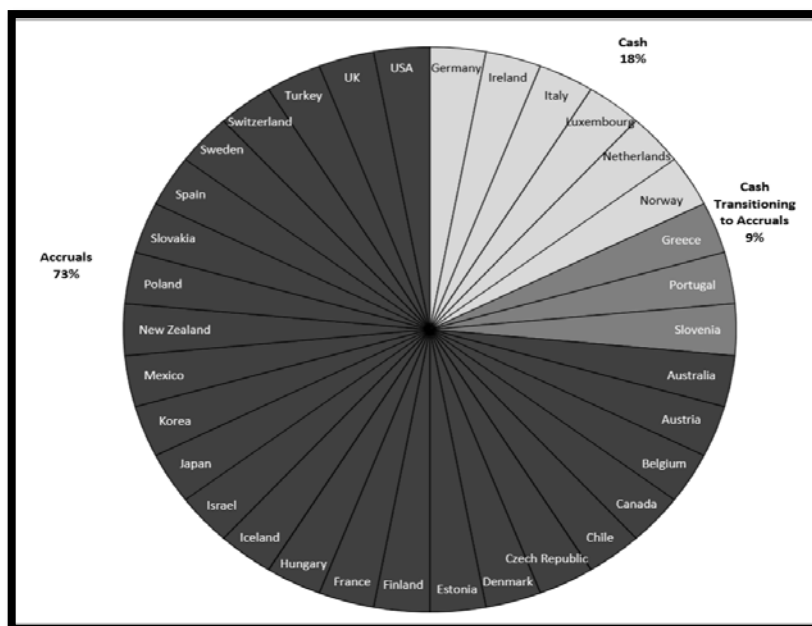
Τα Δ.Λ.Π.ΔΤ εστιάζουν στην ταμιακή και στη δεδουλευμένη βάση. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα έχουν σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να δίνουν έμφαση στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών γεγονότων και όχι μόνο στις εισπράξεις και στις πληρωμές επικεντρώνοντας στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Για να κατανοηθεί καλύτερα η χρησιμότητα και η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων σύμφωνα με τη Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θα παρατεθούν ορισμένες διαφορές της συγκριτικά με την ταμιακή βάση. Στη Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση οι συναλλαγές αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή των εισπράξεων και των πληρωμών. Ως συνέπεια τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν το εισόδημα αυξάνεται και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν υποχρεώσεις ή πόροι που καταναλώνονται. Σε αντίθεση με την ταμιακή βάση όπου τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται όταν εισπράττονται και καταβάλλονται μετρητά αντίστοιχα. Η Λογιστική σε ταμιακή βάση είναι πιο εύκολη στη χρήση της, όμως κάτι τέτοιο μειώνει την παροχή ουσιαστικών πληροφοριών

σχετικά με τις συναλλαγές που δεν έχουν κατατεθεί, τα αποθέματα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (Khan & Mayes, 2009).

Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι απαραίτητη για το δημόσιο τομέα, διότι προωθεί τη βελτίωση της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων και παρέχει μία καλύτερη εικόνα σχετικά με το κόστος ανάπτυξης και κατοχής των στοιχείων αυτών. Ακόμη η διαφάνεια που παρέχεται από τη δεδουλευμένη βάση με την πλήρη καταγραφή του ενεργητικού και του παθητικού καθώς και των εσόδων και εξόδων ενισχύει την αξιοπιστία και την επίδοση ενός κράτους. Τέλος η δεδουλευμένη λογιστική ενισχύει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία μέσω της τυποποίησης και περιορίζει πιθανές μεταθέσεις πληρωμών σε μελλοντικές περιόδους κάτι που επιτρέπει η ταμιακή Λογιστική (Khan & Mayes, 2009).

Η κρίση χρέους ανέδειξε την ανάγκη για δημοσιονομική σταθερότητα, διαφάνεια και βελτίωση της οικονομικής σταθερότητας του δημοσίου τομέα για την αποφυγή μελλοντικών δημοσιονομικών κρίσεων. Σε μία περίοδο όπου τα λογιστικά συστήματα βασισμένα στην ταμιακή βάση δεν είναι πλέον αποδεκτά, πολλά κράτη μέλη της Ε.Ε συμμετέχουν ήδη στη μεταρρύθμιση της Λογιστικής τους προς το καθεστώς της δεδουλευμένης βάσης. Μέσα σε αυτά τα κράτη συμπεριλαμβάνεται και η Ελλάδα όπου τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει σημαντικές προσπάθειες για την εξέλιξη των λογιστικών συστημάτων και της λογοδοσίας του δημοσίου τομέα (Κεραμιδόγλου, 2017).

Σε μία έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τον ΟΟΣΑ και την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) το 2016 σχετικά με τις πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις 34 χώρες του ΟΟΣΑ διαπιστώθηκε ότι τα τελευταία 25 χρόνια, περίπου τα τρία τέταρτα των χωρών αυτών έχουν υιοθετήσει τη Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση για τις οικονομικές τους καταστάσεις. Συνεπώς η χρηματοοικονομική πληροφόρηση των κυβερνήσεων είναι πληρέστερη και περισσότερο εκτεταμένη. Στο παρακάτω σχήμα αποτυπώνεται μία πλήρης εικόνα όσον αφορά τη λογιστική βάση που έχουν επιλέξει οι χώρες του ΟΟΣΑ να εφαρμόσουν για τις ετήσιες οικονομικές τους εκθέσεις.



Διάγραμμα 2 Λογιστική Βάση για τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις

Πηγή: (Oecd/Ifac, 2017)

Είκοσι πέντε Χώρες (73%) καταρτίζουν τις οικονομικές τους εκθέσεις σύμφωνα με τη Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Συγκρίνοντας το ποσοστό αυτό με προηγούμενη έρευνα που είχε πραγματοποιηθεί από τον ΟΟΣΑ το 2003 παρατηρείται μία αυξητική τάση των χωρών στη δεδουλευμένη βάση διότι τότε μόνο το ένα τρίτο αυτών εφαρμόζαν την δεδουλευμένη Λογιστική. Τα Λογιστικά Αρχεία των χωρών αυτών παρουσιάζουν διάφορες μορφές. Από την μία χώρες όπως η Νέα Ζηλανδία υιοθέτησαν την δεδουλευμένη Λογιστική στη σύνταξη προϋπολογισμού, στη δημοσιονομική διαχείριση και στην υποβολή εκθέσεων και από την άλλη χώρες όπως η Ιαπωνία καταρτίζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων ως συμπληρωματικές πληροφορίες για τους λογαριασμούς που βασίζονται στη ταμιακή βάση.

Τρεις χώρες (9%) συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας δήλωσαν ότι βρίσκονται σε διαδικασία μετάβασης στη Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η μετάβαση αυτή είναι μια χρονοβόρα και πολύπλοκη διαδικασία. Κατά τη διάρκεια των μεταρρυθμίσεων οι χώρες αυτές μπορούν να αρχίσουν να αναφέρουν ορισμένα στοιχεία σε δεδουλευμένη βάση, ενώ άλλα να συνεχίσουν να αναφέρονται σε ταμιακή βάση.

Έξι χώρες (18%) δήλωσαν ότι καταρτίζουν τις οικονομικές τους εκθέσεις σε ταμειακή βάση. Δύο από τις χώρες αυτές (η Ιρλανδία και η Νορβηγία) ανέφεραν ότι εξετάζουν το ενδεχόμενο να απαιτήσουν από τα Υπουργεία και τις υπηρεσίες μεταβολή σε δεδουλευμένη βάση, συνεχίζουν όμως να χρησιμοποιούν την ταμιακή βάση. Το Λουξεμβούργο και η Ιταλία είναι σε διαδικασία μεταρρύθμισης για τη μετάβαση σε δεδουλευμένη βάση όμως η πρόοδος είναι περιορισμένη. Μόνο δύο χώρες (η Γερμανία και η Ολλανδία) υποστήριξαν ότι δεν σχεδιάζουν να εφαρμόσουν τη δεδουλευμένη βάση, παρόλο που η Ολλανδία έχει πρακτικές που βασίζονται στη βάση αυτή.

Για να σχηματιστεί μία πληρέστερη εικόνα σχετικά με τα συστήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο παρακάτω θα αναφερθούν τα λογιστικά συστήματα ορισμένων χωρών που δεν συμπεριλαμβάνονται στις 34 Χώρες του ΟΟΣΑ και συγκεκριμένα μέσω μίας έρευνας που πραγματοποιήθηκε από το Universiteit Gent το 2013 σε 59 χώρες/δικαιοδοσίες παγκοσμίως όπως αντλήθηκε από τους (Christiaens & Francesca etc, 2014). Η ομάδα Α δείχνει την κατάσταση στις τοπικές κυβερνήσεις (τοπικές αυτοδιοικήσεις) και η Ομάδα Β δείχνει την κατάσταση στις κεντρικές κυβερνήσεις των χωρών.

Πίνακας 6 Το σύστημα των Χρηματοοικονομικών πληροφοριών στον υπόλοιπο κόσμο

Χώρες από τον υπόλοιπο κόσμο (εκτός χωρών ΟΟΣΑ)	Υιοθέτηση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα	Αναμονή για Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα	Υιοθέτηση Δεδουλευμένη λογιστική	Αναμονή για Δεδουλευμένη λογιστική	Υιοθέτηση Ταμειακής λογιστικής
ΑΦΡΙΚΗ					
Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό					A B
Αίγυπτος					A B
Κένυα			A		B
Μαδαγασκάρη					A B
Μαρόκο		B			A
Μοζαβίκη					A B
Νιγηρία					A B
Σενεγάλη					A B
Τανζανία			A		B
Ουγκάντα		A B			
ΛΑΤΙΝΙΚΗ ΑΜΕΡΙΚΗ					
Βραζιλία		A B			

Κόστα Ρίκα		A B			
Ουρουγουάη		B			A
ΑΣΙΑ					
Μπαχρέιν		A B			
Κίνα				A B	
Ινδονησία		A B			
Μαλαισία		B	A		
Ρωσία		A B			
Ηνωμένα Αραβικά εμιράτα		A B			
Βιετνάμ		B			A

Πηγή: (Christiaens & Vanhe etc, 2014)

Στην πρώτη στήλη αναφέρονται ορισμένες από τις Χώρες που συμμετείχαν στην έρευνα. Η δεύτερη στήλη δείχνει τις Χώρες/δικαιοδοσίες που εφαρμόζουν πλήρως τα IPSAS. Στην Τρίτη στήλη αναφέρονται οι χώρες που στηρίζονται στην ταμειακή βάση, αλλά έχουν σκοπό να μετατεθούν στην χρησιμοποίηση της Λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση (IPSAS). Η τέταρτη στήλη αντιπροσωπεύει τις χώρες που εφαρμόζουν Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αλλά όχι με βάση τα IPSAS. Στην τελευταία στήλη ανήκουν οι Χώρες οι οποίες εφαρμόζουν τη Λογιστική σε ταμειακή βάση (Christiaens & Vanche etc, 2014).

Παρατηρώντας τον παραπάνω πίνακα συμπεραίνεται ότι οι Αφρικανικές χώρες κατά κύριο λόγο εφαρμόζουν τη Λογιστική σε ταμειακή βάση. Οι περισσότερες Αφρικανικές χώρες αντιμετωπίζουν προβλήματα γραφειοκρατίας, σπατάλης και διαφθοράς, κυρίως λόγω του ελαστικού πλαισίου Λογιστικής στο δημόσιο τομέα. Οι αναπτυσσόμενες αυτές χώρες λόγω της αδύναμης Λογιστικής κουλτούρας και των οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν θα παρουσιάσουν αρκετές δυσκολίες

κατά την εφαρμογή των IPSAS τόσο σε χρονικό, όσο και σε οικονομικό επίπεδο. Στις Χώρες της Λατινικής Αμερικής η υιοθέτηση της Λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και κυρίως των IPSAS βρίσκεται σε ικανοποιητικό επίπεδο. Σε παρόμοια κατάσταση βρίσκονται και οι χώρες της Ασίας. Οι χώρες αυτές τα τελευταία χρόνια έχουν δώσει έμφαση σε οικονομικές και πολιτικές μεταρρυθμίσεις με στόχο την αύξηση της διαφάνειας και της υπευθυνότητας του δημοσίου τομέα (Christiaens & Vanchee etc, 2014).

2.2.6. Εφαρμογή των IPSAS σε Ευρωπαϊκό και Διεθνές επίπεδο

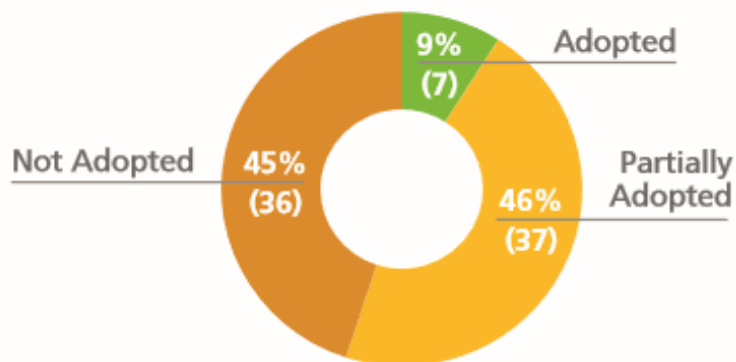
Η παγκόσμια χρηματοοικονομική κρίση και η επακόλουθη κρίση χρέους κατέδειξε ότι η έλλειψη διαφάνειας στο δημόσιο τομέα επιφέρει προβλήματα ευημερίας και εκπλήρωσης στόχων για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών, ως συνέπεια να ενταθεί η ανάγκη για λογοδοσία, διαφάνεια επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και εκθέσεων και βελτίωση των δημόσιων οικονομικών.

Παρακολουθώντας τις συνεχείς εξελίξεις στη δημόσια Λογιστική γίνεται σαφές από πολλές έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί μέσω διαφόρων οργανισμών παγκοσμίως ότι τα τελευταία χρόνια η τάση των χωρών είναι να στρέφονται προς τη δεδουλευμένη βάση είτε αναπτύσσοντας εθνικά πρότυπα βασισμένα στα IPSAS, είτε υιοθετώντας πλήρως τα πρότυπα αυτά, τα οποία έχουν καταδειχθεί ως τα πλέον αναγνωρισμένα σε όλο τον κόσμο.

Για να δοθεί μια εικόνα σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS σε διεθνές επίπεδο παρατίθενται ορισμένα στοιχεία από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε 80 χώρες από τη Διεθνή ομοσπονδία λογιστών (IFAC) που πραγματοποιήθηκε το 2017. Από τις Χώρες αυτές οι 29 είναι στην Ε.Ε., οι 24 στην Αφρική, 7 στη Μέση Ανατολή, 8 Ασία, 12 Αμερική και Καραϊβική

Στο παρακάτω σχήμα φαίνεται το επίπεδο υιοθέτησης των IPSAS από τις 80 Χώρες

ADOPTION OF IPSAS



Διάγραμμα 3 Κατάσταση υιοθέτησης των IPSAS στις 80 Χώρες

Πηγή: (IFAC, 2017)

Από το διάγραμμα φαίνεται ότι το 9% (7 Χώρες) έχουν υιοθετήσει τα IPSAS ως τα μόνα λογιστικά πρότυπα για όλες τις οντότητες του δημοσίου τομέα. 5 από αυτές έχουν εφαρμόσει τα πρότυπα αυτά βάσει νόμου και 2 Χώρες μέσω σύγκλισης ή ενσωμάτωσης των προτύπων στις εθνικές τους απαιτήσεις.

Το 46% (37 Χώρες) ενέκριναν εν μέρει τα IPSAS. Από τις 37 Χώρες το 18% (14) εφαρμόζει τα IPSAS σύμφωνα με ορισμένες τροποποιήσεις με 12 από αυτές να κάνουν σχέδια για πλήρη μετάβαση στα IPSAS βάσει δεδουλευμένων εσόδων. Το 14% (12 Χώρες) έχουν υιοθετήσει τα IPSAS με τροποποιημένη μορφή, όμως χρειάζονται περισσότερες πληροφορίες για να αποφασίσουν αν θα υιοθετήσουν πλήρως τα IPSAS. Το 10% (8) έχουν ευθυγραμμίσει τα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου με τα IPSAS και βρίσκονται σε διαδικασία πλήρους εφαρμογής. Το 4% (3 Χώρες) ενέκριναν τα IPSAS βάσει νόμου και είναι στην διαδικασία σχεδιασμού για την υιοθέτησή τους.

Όσον αφορά το 45% (36 Χώρες) δεν εφαρμόζει τα IPSAS. Το 25% (20) των δικαιοδοσιών αυτών έχουν θεσπίσει σχέδια για την υιοθέτηση των IPSAS και 5 από αυτές θέλουν τεχνική βοήθεια από αναπτυξιακά ιδρύματα για την ομαλή μετάβαση στη δεδουλευμένη λογιστική των IPSAS. Τέλος το 21% (16 δικαιοδοσίες) δεν έχουν γνωστοποιήσει σχέδια για την υιοθέτηση των IPSAS.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τον (ΟΟΣΑ, 2017) σε παγκόσμιο επίπεδο οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ρωσία, η Αυστραλία και η Νέα Ζηλανδία έχουν υιοθετήσει

πλήρως τα πρότυπα του δημόσιου τομέα. Όσον αφορά την Ε.Ε. υπάρχει σημαντική ανάγκη για ομοιόμορφα λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα βασισμένα στη λογοδοσία και στην αυτοτέλεια των χρήσεων, διότι οι λογιστικές πρακτικές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των καρτών μελών της.

Ακόμη σύμφωνα με μία έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους (Ernst & Young, 2012) σχετικά με τα IPSAS κατέδειξε ότι δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ με τον ίδιο τρόπο. Για τους λόγους αυτούς γεννήθηκε η ανάγκη για την εφαρμογή ενιαίων ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων τα λεγόμενα EPSAS. Σημείο εκκίνησης για τα EPSAS ήταν η οδηγία της ΕΕ 2011/85 / ΕΕ της 8ης Νοεμβρίου 2011. Τα πρότυπα αυτά θα βασίζονται στα IPSAS και θα είναι προσαρμοσμένα σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε κράτους-μέλους της ΕΕ. Παρόλα αυτά στην πράξη δεν έχουν εφαρμοστεί ακόμη (Harsányi, István Lukács, & etc, 2016).

Η κατάσταση των 28 κρατών-μελών σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα

Πίνακας 7 Κατάσταση υιοθέτηση IPSAS στην ΕΕ

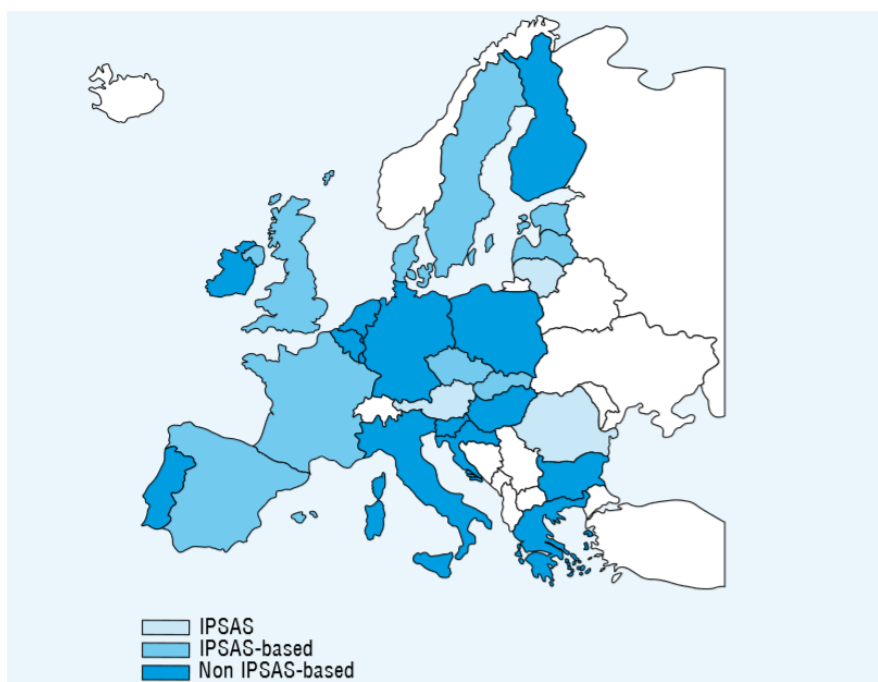
Κράτη-Μέλη	Κατάσταση εφαρμογής IPSAS
Αυστρία	Ισχύουν τα IPSAS η πλήρης υιοθέτηση βρίσκεται σε εξέλιξη
Βέλγιο	Η υιοθέτηση των IPSAS σχεδιάζεται εκκρεμεί η έγκριση
Βουλγαρία	Έχουν ξεκινήσει πρωτοβουλίες για έγκριση
Κύπρος	Εφαρμόζονται τα IPSAS σε ταμειακή βάση. Στοχεύει στην εφαρμογή των προτύπων σε δεδουλευμένη βάση
Τσεχία	Δεν εφαρμόζονται τα IPSAS αλλά η χώρα έχει μεγάλο επίπεδο συμμόρφωσης με τα πρότυπα
Δανία	Τα εθνικά πρότυπα βασίζονται στα IPSAS, η πλήρης υιοθέτηση δεν έχει προγραμματιστεί
Ηνωμένο Βασίλειο	Τα εθνικά πρότυπα βασίζονται στα IFRS αλλά υπάρχει υψηλός βαθμός συμμόρφωσης με τα IPSAS
Εσθονία	Τα εθνικά πρότυπα βασίζονται στα IPSAS, η πλήρης υιοθέτηση είναι σε εξέλιξη
Φινλανδία	Δεν προβλέπεται υιοθέτηση των IPSAS αλλά έχουν αρχίσει ορισμένες συζητήσεις

Γαλλία	Τα εθνικά τους πρότυπα βασίζονται στα IFRS και IPSAS. Η πλήρης υιοθέτηση δεν έχει προγραμματιστεί.
Ελλάδα	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Ολλανδία	Παρά τις αρκετές προηγούμενες προσπάθειες υιοθέτησης, η υιοθέτηση δεν έχει προγραμματιστεί ακόμη
Κροατία	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Ιρλανδία	Εκκρεμεί η απόφαση για υιοθέτηση
Πολωνία	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Λετονία	Συμμόρφωση υψηλού επιπέδου με την IPSAS, αλλά η υιοθέτηση δεν έχει προγραμματιστεί
Λιθουανία	Τα εθνικά πρότυπα βασίζονται στα IPSAS
Λουξεμβούργο	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Ουγγαρία	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Μάλτα	Η υιοθέτηση βρίσκεται σε εξέλιξη
Γερμανία	Δεν βασίζεται στα IPSAS
Ιταλία	Η υιοθέτηση προβλέπεται μόνο μετά τη μετάβαση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση σε τοπικό και κεντρικό επίπεδο
Πορτογαλία	Δεν βασίζεται στα IPSAS εκκρεμεί η απόφαση για υιοθέτηση
Ρουμανία	Η Πλήρης υιοθέτηση των IPSAS είναι σε εξέλιξη
Ισπανία	Η υιοθέτηση είναι σε εξέλιξη το τρέχον σύστημα βασίζεται στα IPSAS
Σουηδία	Συμμόρφωση υψηλού επιπέδου, αλλά η υιοθέτηση δεν έχει προγραμματιστεί
Σλοβακία	Η υιοθέτηση είναι σε εξέλιξη το τρέχον σύστημα είναι ήδη βασισμένο στα IPSAS
Σλοβενία	Δεν βασίζεται στα IPSAS η υιοθέτηση έχει προγραμματιστεί

Πηγή: (Harsányi, István Lukács, & etc, 2016)

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται η κατάσταση που επικρατεί στις Χώρες της Ε.Ε. σχετικά με τα IPSAS σε μορφή χάρτη

Πίνακας 8: Σχέση ανάμεσα στο λογιστικό σύστημα των κυβερνήσεων και των IPSAS



Πηγή: (Harsányi, István Lukács, & etc, 2016)

Παρατηρώντας το Χάρτη βλέπουμε ότι μόνο 3 Χώρες έχουν υιοθετήσει τα IPAS (Αυστρία, Ρουμανία, και Λιθουανία). Οι Χώρες που τα πρότυπα τους βασίζονται στα IPSAS είναι η Σουηδία, Εσθονία, Λετονία, Τσεχία, Σλοβακία, Γαλλία, Ισπανία, Μάλτα, Ηνωμένο Βασίλειο και η Δανία. Οι χώρες που δεν βασίζονται στα IPSAS είναι η Φινλανδία, Πολωνία, Γερμανία, Βέλγιο, Πορτογαλία, Ολλανδία, Ιρλανδία, Ιταλία, Ελλάδα, Βουλγαρία, Ουγγαρία, Κροατία, Σλοβενία, Λουξεμβούργο. Από την ανάλυση του χάρτη αυτού θα μπορούσε να ειπωθεί ότι συγκριτικά με το παρελθόν όλο και περισσότερες Χώρες ξεκίνησαν να βασίζονται στα εθνικά τους πρότυπα σύμφωνα με τα ΔΠΔΤ και σε μερικά χρόνια θα τα υιοθετήσουν πλήρως.

Όσον αφορά την Ελλάδα μέχρι στιγμής η κεντρική κυβέρνηση εφαρμόζει τη Λογιστική σε ταμιακή βάση για την σύνταξη του προϋπολογισμού της ενώ το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Σε τοπικό επίπεδο η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζεται με έξι διαφορετικά συστήματα (χωριστά για τα νοσοκομεία, τους δημόσιους οργανισμούς, τις τοπικές κυβερνήσεις κ.λπ.). Αυτή τη στιγμή, ο σημαντικότερος στόχος της Ελλάδας είναι να εναρμονίσει το περίπλοκο

λογιστικό της σύστημα και να εισαγάγει ομοιόμορφες διαδικασίες σε όλους τους τομείς (Vermeulen, 2015).

2.3. Ποιότητα παρεχόμενων πληροφοριών

Η ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών έχει αμφίδρομα οφέλη τόσο για τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, στους οποίους ενισχύεται το αίσθημα της εμπιστοσύνης και μπορούν να έχουν μία πληρέστερη εικόνα για τις μελλοντικές αποφάσεις τους, όσο και για την ίδια την επιχείρηση, μέσω της ενίσχυσης της αξιοπιστίας της προς κάθε ενδιαφερόμενο. Τα Δ.Λ.Π. είναι τα πρότυπα που προάγουν τη φιλοσοφία της υψηλής ποιότητας λογιστικών πληροφοριών μέσω της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Για το λόγο αυτό όλο και περισσότερες επιχειρήσεις και κράτη στρέφονται προς αυτή την κατεύθυνση.

Είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί η εξισορρόπηση μεταξύ του κόστους και του οφέλους των πληροφοριών, διότι τα οφέλη που προκύπτουν από τις πληροφορίες θα πρέπει να υπερβαίνουν τα κόστη παροχής αυτών. Ως εκ τούτου η εξισορρόπηση αυτή αποτελεί μια διαδικασία κρίσης από την πλευρά της επιχείρησης δεδομένου ότι το κόστος δεν επιβαρύνει απαραίτητα το χρήστη των πληροφοριών αυτών (Grant Thornton, 2006).

2.3.1. Βασικές Λογιστικές Αρχές και παραδοχές

Όπως έχει γίνει κατανοητό η σύγχρονη παγκόσμια οικονομία έχει ανάγκη για πλήρη, ακριβή και ορθή πληροφόρηση. Ο μοχλός που στηρίζει την τάση αυτή είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης μέσω της πληρότητας και της ομοιογένειας. Για να επιτευχθούν οι σκοποί των προτύπων αυτών, τα αρμόδια όργανα που τα καταρτίζουν και τα δημοσιεύουν, υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να βασίζονται σε ορισμένες ουσιώδεις λογιστικές αρχές και παραδοχές για τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων (Μιχαηλίδου, 2014).

2.3.1.1. Παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going Concern)

Κατά την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων η διοίκηση πρέπει να εκτιμάει ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει την οικονομική της δραστηριότητα για διάστημα τουλάχιστον 12 μηνών (Σακέλλης, 2005). Αν στη

διαδικασία της εκτίμησης για την συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης η διοίκηση αντιμετωπίζει δυσκολίες για την βεβαιότητα αυτής της παραδοχής για οποιονδήποτε λόγο, οι αβεβαιότητες αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται (Σακέλλης, 2005).

2.3.1.2. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Σύμφωνα με την αρχή αυτή η οικονομική μονάδα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές τις καταστάσεις με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων πλην των πληροφοριών των ταμειακών ροών (Σακέλλης, 2005).

Με βάση την αρχή αυτή αναγνωρίζονται οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα και καταχωρούνται και απεικονίζονται στις χρήσεις στις οποίες αφορούν (Σακέλλης, 2005).

2.3.1.3. Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων πρεσβεύει ότι κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων και κατά τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων οι λογιστικές μέθοδοι (π.χ. αποτίμησης, μέτρησης, καταχώρησης κ.α.) θα πρέπει να μη μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση και να παραμένουν σταθερές. Η αρχή της συνέπειας έχει ως σκοπό τη διατήρηση της ομοιογένειας και της συγκρισιμότητας των λογιστικών γεγονότων. Οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει από χρήση σε χρήση είναι πραγματική και δεν οφείλεται σε εικονική μεταβολή από αλλαγή κάποιας λογιστικής μεθόδου (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Ακόμη η αρχή αυτή προστατεύει τις λογιστικές πληροφορίες από την παραποίηση ηθελημένων μεταβολών για διάφορους λόγους και διατηρεί την ειλικρίνεια, την αξιοπιστία και τη χρησιμότητά τους. Βέβαια οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αλλάξουν οποιαδήποτε μέθοδο αν διαπιστωθεί ότι η άλλη μέθοδος παρέχει καλύτερη πληροφόρηση στους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Όμως οι μεταβολές αυτές δε θα πρέπει να είναι συχνές και επαναλαμβανόμενες. Οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει στις λογιστικές αρχές και μεθόδους καθώς και όποια μεταβολή προκληθεί από την αλλαγή αυτή θα πρέπει να

ανακοινωθεί στις γνωστοποιήσεις μαζί με τη δημοσίευση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.3.1.4. Αντικειμενικότητα και το επαληθεύσιμο των λογιστικών καταχωρήσεων. Η αρχή του δικαιολογητικού.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή τόσο η Λογιστική όσο και οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να στηρίζονται σε στοιχεία που μπορούν να καθοριστούν αντικειμενικά και να γίνει επαλήθευση αυτών σε οποιοδήποτε χρόνο (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Η αντικειμενικότητα σημαίνει ότι είναι απαραίτητο να υπάρχει κάποια συναλλαγή μεταξύ της επιχείρησης και ενός τρίτου πριν την οποιαδήποτε καταχώρηση στα βιβλία. Ακόμη, η αντικειμενικότητα είναι συνυφασμένη και με το ότι οι λογιστικές πληροφορίες εμφανίζουν κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά τα οποία έχουν καθοριστεί από ειδική Επιτροπή του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA). Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι η αξιοπιστία (reliability), η συγκρισιμότητα (comparability), η δυνατότητα επαλήθευσης (verifiability), το ουσιώδες των πληροφοριών, (materiality), η σχετικότητα (relevance), η εύκολη κατανόησή τους (understandability), ότι είναι πλήρεις (completeness), ανεξάρτητες, γενικές (neutrality) και έγκαιρες (timeliness). Επομένως όταν κάποιος χρήστης βασιστεί στις πληροφορίες αυτές θα πρέπει να καταλήξει σε κοινά αντικειμενικά συμπεράσματα όσον αφορά την πορεία της οικονομικής μονάδας (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Επίσης, τονίζεται ότι όλες οι καταχωρήσεις που πραγματοποιούνται θα πρέπει να μπορούν να επαληθευτούν και κατά συνέπεια όλα τα λογιστικά γεγονότα θα πρέπει να στηρίζονται σε εμπορικά δικαιολογητικά (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.3.1.5. Αρχή της αποκαλύψεως ή ανακοινώσεως

Η αρχή αυτή προβλέπει τη δημοσίευση των αναγκαίων πληροφοριών που σχετίζονται με την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης και έχουν κάποιο βαθμό σπουδαιότητας με σκοπό μία ορθή, πλήρη και αξιόπιστη παρουσίαση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης. Στη δημοσίευση των ετήσιων στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνονται πέραν των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και οι

υποσημειώσεις, οι οποίες είναι αναπόσπαστο κομμάτι των καταστάσεων (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

Ακόμη πρέπει να αναφερθεί ότι με βάση την αρχή αυτή οι οικονομικές οντότητες υποχρεούνται να κοινοποιήσουν γεγονότα και πληροφορίες που συνέβησαν μετά τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και πριν τη δημοσίευση αυτών, εφόσον έχουν κάποιο βαθμό σπουδαιότητας και επηρεάζουν την πληρότητα και αντικειμενικότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Έτσι η αρχή της αποκαλύψεως υποχρεώνει τη δημοσίευση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις όλων των γεγονότων που είναι σε θέση να επηρεάσουν τη γνώμη των χρηστών των καταστάσεων αυτών (Τσακλάγκανος & Σπαθής, 2015).

2.3.1.6. Αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο

Η αρχή αυτή είναι από τις πιο σημαντικές που εισάγονται με τα Δ.Π.Χ.Π. , διότι πέρα από τη νομική υπόσταση των λογιστικών γεγονότων, η αξιοπιστία των Λογιστικών Καταστάσεων διασφαλίζεται και από την οικονομική ουσία των γεγονότων. Είναι δυνατόν κάποιες φορές η οικονομική ουσία των συναλλαγών να μη συμπίπτει με τον νομικό τύπο τους. Για παράδειγμα ας θεωρηθεί ότι μία επιχείρηση μεταβιβάζει ένα ακίνητο σε τρίτο και με βάση τα δικαιολογητικά η νομική ιδιοκτησία περνάει στον τρίτο. Όμως με βάση ορισμένους ειδικούς όρους η επιχείρηση συνεχίζει να έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το στοιχείο αυτό και ως εκ τούτου η απεικόνιση της πώλησης δε θα παρουσιάζει την ουσία της συναλλαγής (Grant Thornton, 2006).

2.3.1.7. Αρχή της συντηρητικότητας

Η αρχή της συντηρητικότητας είναι μία από τις παλαιότερες λογιστικές αρχές και μία από τις πιο συζητημένες από τους ανθρώπους που σχετίζονται με τον κλάδο της λογιστικής επιστήμης (Λαδάς, 2010). Η αρχή αυτή έχει ως σκοπό τη διαμόρφωση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με τέτοιο τρόπο ώστε ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης να δείχνουν την εικόνα της επιχείρησης, είτε υποεκτιμημένη, είτε κοντά στην πραγματικότητα. Η υποεκτίμηση της λογιστικής αξίας πραγματοποιείται με δύο τρόπους, είτε με την αρχή του ιστορικού κόστους²¹ είτε με

²¹ Οι λογιστές εγγραφές που αφορούν την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, πραγματοποίηση εσόδων-εξόδων και δημιουργία υποχρεώσεων προς τρίτους και προς τους μετόχους απεικονίζονται στο κόστος κτήσης

την άμεση αναγνώριση των εξόδων σε σχέση με τα έσοδα στα κέρδη οδηγώντας σε πρόσκαιρη μείωση του τελικού αποτελέσματος τη επιχείρησης. Η πραγματική εικόνα σχετίζεται με κάθε νέα άμεση πληροφορία που αφορά την επιχείρηση και προβάλλεται μέσω των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Λαδάς,2010).

2.3.2. Ανάλυση παρεχόμενων πληροφοριών

Για να είναι αποτελεσματικές οι πληροφορίες που παρέχονται από τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να συνοδεύονται από ορισμένα ποιοτικά γνωρίσματα προκειμένου να βοηθούν τους χρήστες στην αποτελεσματική λήψη αποφάσεων (Παυλάτος, 2006). Τα χαρακτηριστικά που απαιτούνται ώστε οι πληροφορίες της χρηματοοικονομικής λογιστικής να έχουν αξία και να βοηθούν με αποτελεσματικό τρόπο στη λήψη αποφάσεων ιεραρχούνται, σχετικά με τη συμμετοχή τους και τη σημαντικότητα τους στην επίλυση προβλημάτων (Παυλάτος,2006). Τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής πληροφόρησης είναι τέσσερα:

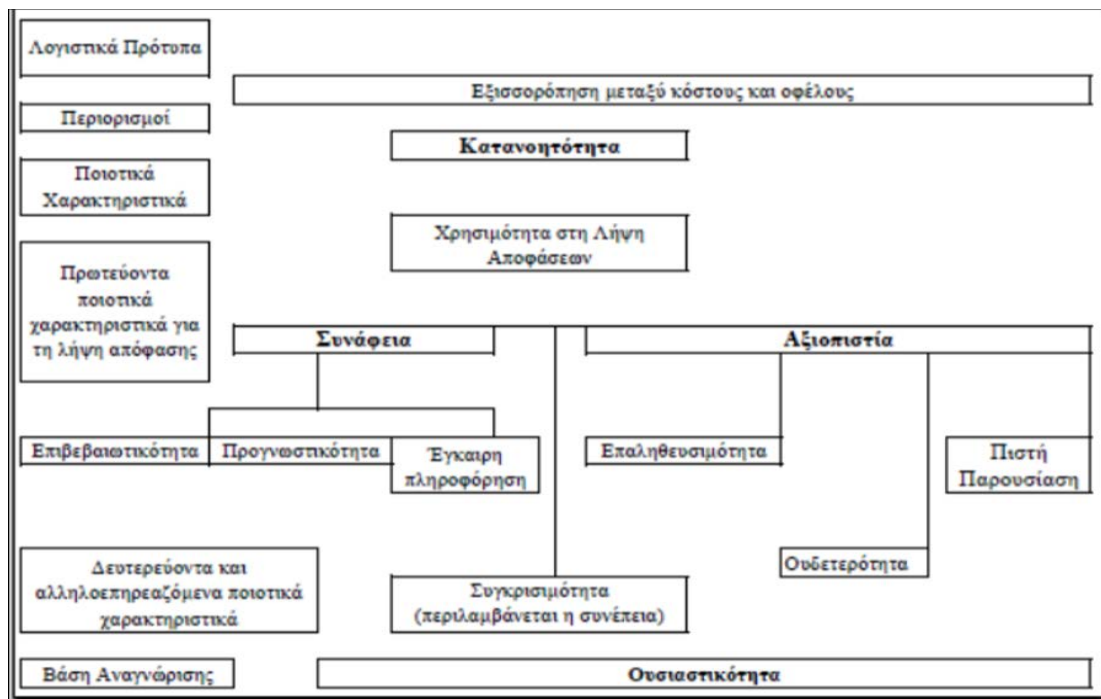
- **Η κατανοητότητα:** θεωρείται η δυνατότητα που παρέχεται μέσα από τις οικονομικές πληροφορίες και τη δομή τους στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις προς τους χρήστες τους να ενημερώνονται άμεσα (Financial Accounting Standards Board, 2008).
- **Η σχετικότητα ή συνάφεια** εμφανίζεται όταν οι οικονομικές πληροφορίες επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μέσω της αξιολόγησης παρελθόντων, τρεχόντων ή μελλοντικών γεγονότων, της επιβεβαίωσης ή της διόρθωσης προηγούμενων εκτιμήσεων. Για να είναι σχετικές οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι επίκαιρες και να έχουν τη δυνατότητα μελλοντικών σχεδίων. Το χαρακτηριστικό της εγκυρότητας είναι ιδιαίτερα σημαντικό όσον αφορά την σχετικότητα των πληροφοριών διότι όταν οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες την στιγμή που χρειάζονται και κοινοποιούνται μετά από τα σχετικά γεγονότα δεν έχουν καμία αξία (Financial Accounting Standards Board, 2008).
- **Αξιοπιστία** σημαίνει ότι η οικονομική πληροφόρηση είναι απαλλαγμένη από ουσιώδη σφάλματα και απάτη, με αποτέλεσμα οι χρήστες να μπορούν να βασιστούν στην ορθότητά τους. Για να χαρακτηριστεί μια πληροφορία ως

αξιόπιστη θα πρέπει να έχει τις ακόλουθες ιδιότητες: να είναι επαληθεύσιμη²², να απεικονίζεται με ακρίβεια, να είναι φερέγγυα και ορθή (Financial Accounting Standards Board, 2008).

- **Συγκρισιμότητα** σημαίνει πως οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με τρόπο τέτοιο, ώστε οι πληροφορίες που θα απορρέουν από αυτές να μπορούν να συγκριθούν διαχρονικά τόσο με τον εαυτό τους, όσο και με άλλες, προκειμένου να βλέπουν την οικονομική εξέλιξη και αποδοτικότητα της επιχείρησης (Financial Accounting Standards Board, 2008).

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η ιεράρχηση των ποιοτικών χαρακτηριστικών των Λογιστικών Πληροφοριών από το FASB.

Πίνακας 9 Ιεράρχηση Ποιοτικών Χαρακτηριστικών των Λογιστικών Πληροφοριών



Πηγή: (Financial Accounting Standards Board, 2008)

2.3.3. Μελέτες που εξέτασαν την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ο αντίκτυπος τους στη λογιστική ποιότητα απασχόλησαν τους διεθνείς ερευνητές για πολλά χρόνια. Πολλές μελέτες έχουν τεκμηριώσει ότι η υιοθέτηση λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας έχει ως

²² παρέχει στην πληροφόρηση τη δυνατότητα να αναπαραχθούν από κάποιο ανεξάρτητο άτομο χρησιμοποιώντας τις ίδιες μεθόδους μέτρησης

αποτέλεσμα την αύξηση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών (Ashbaugh & Pincus, 2001, Barth et al., 2008, Ewert & Wagenhofer, 2005). Στον αντίποδα ορισμένες έρευνες υποστηρίζουν ότι η ευελιξία που παρέχεται από τα Δ.Π.Χ.Π. και η χαλαρή επιβολή του νόμου μπορεί να δώσει την ευκαιρία σε μία επιχείρηση να διαχειρίζεται τα κέρδη της με περισσότερη ευκολία (Burgsthaler et al., 2006; κ.α.), (Δημητρόπουλος, Αστερίου, Κουσενίδης, & Λεβέντης, 2013).

Η εμπειρική έρευνα σχετικά με τον αντίκτυπο των Δ.Π.Χ.Α. στη διαχείριση των κερδών έχει επίσης δημιουργήσει ποικιλία απόψεων. Οι Van Tendeloo και Vanstrelen (2005), για παράδειγμα, διαπίστωσαν ότι η συμπεριφορά διαχείρισης των κερδών δεν είχε σημαντική διαφορά μεταξύ των εταιρειών της Γερμανίας που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Α. και εκείνων που βασίστηκαν στα γερμανικά GAAP. Αντίθετα, οι Barth et al. (2008) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. παρουσιάζουν αρκετά μικρότερη διαχείριση κερδών, γεγονός που σημαίνει ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις είναι περισσότερο αξιόπιστες και διαφανείς (Δημητρόπουλος, Αστερίου, Κουσενίδης, & Λεβέντης, 2013).

Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους (Δημητρόπουλος, Αστερίου & etc, 2013) σε 101 εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών για μία περίοδο οκτώ ετών (2001-2008) είχε ως σκοπό να ρίξει φώς στις αντικρουόμενες αυτές απόψεις. Η έρευνα αυτή εξέτασε κατά πόσο τα λογιστικά στοιχεία κατά την περίοδο μετά την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. (2005-2008) έδειξαν λιγότερη διαχείριση κερδών, πιο έγκαιρη αναγνώριση ζημιών και υψηλότερη σχέση αξίας σε σύγκριση με τα σχετικά ποσά που αναφέρθηκαν κατά την περίοδο πριν από τα Δ.Π.Χ.Π. (2001-2004). Έχοντας ελέγξει ορισμένα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως το μέγεθος, οι ευκαιρίες ανάπτυξης, ο κίνδυνος και η ποιότητα του ελέγχου, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. συνέβαλε στη μείωση της διαχείρισης κερδών, και τη μεγαλύτερη αξία της αποδοτικότητας των κερδών και της λογιστικής αξίας των ιδίων κεφαλαίων σε σύγκριση με τα τοπικά λογιστικά πρότυπα. Ακόμη μέσω της έρευνας αυτής τεκμηριώνεται ότι οι εταιρίες που ελέγχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες Big-4 είναι πιο αξιόπιστες από τις μη ελεγχόμενες από Big-4 εταιρίες. Επομένως τα αποτελέσματά της εν λόγω έρευνας θα μπορούσαν να αποδειχθούν χρήσιμα για τους επενδυτές, καθώς υποδεικνύουν ότι οι οικονομικές

πληροφορίες που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και ελέγχονται από τις ελεγκτικές εταιρείες Big-4 είναι περισσότερο αξιόπιστες και αληθείς.

Σύμφωνα με μία ακόμη έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους (Τσαλαβούτα & Διονυσίου, 2014) σε 150 εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών μελετήθηκε η σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης των γνωστοποιήσεων που δημοσιεύονται με βάση όλα τα Δ.Π.Χ.Π. και της αξίας μιας εταιρείας. Εξέτασαν την ισχύ τριών υποθέσεων:

1η υπόθεση: Η αξία της εταιρείας σχετίζεται θετικά με τα επίπεδα συμμόρφωσης των εταιρειών με τις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των Δ.Π.Χ.Π..

2η υπόθεση: Η συνάφεια των λογιστικών πληροφοριών και της αξίας της εταιρείας είναι υψηλότερη σε εταιρείες με υψηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης.

3η υπόθεση: Η συνάφεια της λογιστικής αξίας του μετοχικού κεφαλαίου και του καθαρού αποτελέσματος με την αξία της εταιρείας είναι υψηλότερη σε εταιρείες με υψηλότερα επίπεδα συμμόρφωσης.

Επομένως και μέσω αυτής της έρευνας συμπεραίνεται ότι οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των IFRS βελτιώνουν την ποιότητα και τη διαφάνεια των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και επηρεάζουν θετικά την αξία της εταιρείας.

Σύμφωνα με μία έρευνα που δημοσιεύτηκε από τον IOBE (2017) για την ανάλυση των οικονομικών στοιχείων των Καλλικρατικών δήμων και της πορείας τους προς τη λογιστική του δεδουλευμένου διαπιστώνεται η βελτίωση που θα παρέχουν τα ΔΠΔΤ και στους Δήμους της Χώρας μας. Πιο συγκεκριμένα στην εν λόγω έρευνα αναφέρεται πώς οι Δήμοι υποχρεούνται να τηρούν σε ετήσια βάση τις ακόλουθες χρηματοοικονομικές καταστάσεις: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακα διάθεσης κερδών. Δεν έχουν την υποχρέωση να τηρούν κατάσταση ταμειακών ροών με αποτέλεσμα να υπάρχει έλλειψη πληροφόρησης ως προς τη διαχείριση των ταμειακών εισοδημάτων και ταμειακών διαθεσίμων. Ακόμη, στο προσάρτημα που δημοσιεύεται παρέχονται ορισμένες σημειώσεις χωρίς την παροχή ιδιαίτερα λεπτομερών πληροφοριών. Τέλος, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συμφιλιώνονται με τον (ταμειακό) απολογισμό, ούτε εμφανίζονται σε αυτές πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό. Από τα εν λόγω στοιχεία γίνεται εμφανή η ανάγκη για εφαρμογή των ΔΠΔΤ σε όλους στους

Δήμους της Χώρας μας τα οποία έχουν ως πυρήνα την παροχή πλήρους και ακριβής πληροφόρησης χωρίς ελλείψεις και θέτουν ως υποχρέωση την σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών. Τα ΔΠΔΤ θα προσφέρουν αδιαμφισβήτητα οφέλη στην ποιότητα των πληροφοριών των Δήμων καθιστώντας τους αξιόπιστους και ανταγωνιστικούς.

2.4. Ορθολογικές Χρηματοοικονομικές Αποφάσεις

2.4.1. Λήψη αποφάσεων

Λήψη αποφάσεων ορίζεται η συνειδητή επιλογή ανάμεσα σε τουλάχιστον δύο ή περισσότερες εναλλακτικές λύσεις ενός προβλήματος (Κονδύλης, 1982).

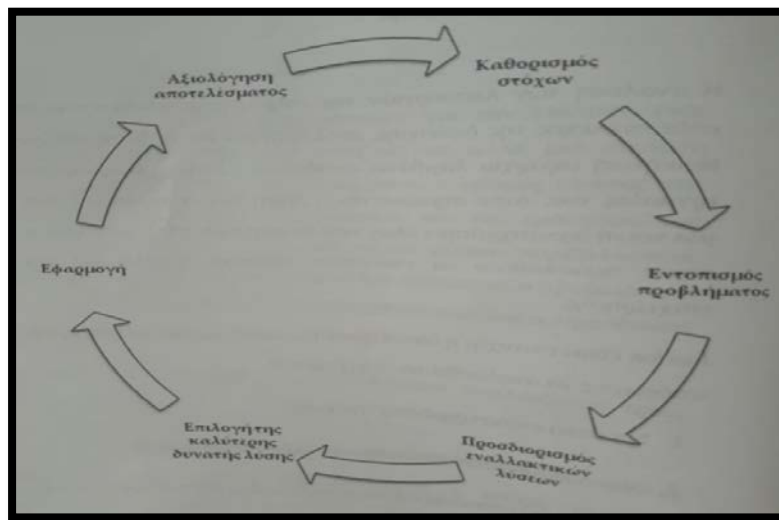
Ο M.SIMON έχει δώσει έναν πλήρη ορισμό σχετικά με τη λήψη αποφάσεων τονίζοντας ότι είναι η διαδικασία εύρεσης πληροφοριών για την ανάληψη μίας απόφασης, τη διερεύνηση εναλλακτικών τρόπων δράσης καθώς και την τελική απόφαση μεταξύ των τρόπων δράσης (Δημητρίου & Παπαλεξανδρή, 1998). Επομένως η λήψη της απόφασης προηγείται της δράσης του ατόμου και εκτός των άλλων ανήκει στη σφαίρα της τεχνικής διάστασης, λόγω της τεχνολογίας που έχει αναπτυχθεί που την προσδιορίζει ποιοτικά και ποσοτικά (Δημητρίου & Παπαλεξανδρή, 1998).

Η λήψη της απόφασης προϋποθέτει την ύπαρξη ενός αριθμού εναλλακτικών λύσεων, την όσο το δυνατόν πληρέστερη γνώση από τα αποτελέσματα κάθε εναλλακτικής λύσης και την ύπαρξη μίας κλίμακας προτιμήσεων σχετικά με την ωφέλεια που προσδοκάται. Όμως στην πράξη εμφανίζονται ορισμένοι περιορισμοί όπως το ότι ο εντοπισμός των εναλλακτικών λύσεων δεν είναι εύκολος και απαιτεί έρευνα, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων που προέρχονται από κάθε εναλλακτική λύση ενέχει αρκετά μεγάλο βαθμό δυσκολίας. Συνήθως το περιβάλλον όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις δεν είναι προσδιορίσιμο και τέλος αν η λήψη της απόφασης σχετίζεται με διοικητικά θέματα ένα πρόβλημα που μπορεί να δημιουργηθεί πιθανόν να είναι η ανεπάρκεια του διοικητικού φορέα (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

Ο λήπτης της απόφασης προκειμένου να επιλέξει την καλύτερη δυνατή λύση ή ευκαιρία πρέπει να ακολουθεί ορισμένα βήματα:

- Να θέτει συγκεκριμένους στόχους.
- Να ανακαλύπτει και να προσδιορίζει το πρόβλημα ή την ευκαιρία.

- Να ανακαλύπτει και να διατυπώνει όλες τις πιθανές λύσεις.
- Να λαμβάνει υπόψη του τους περιορισμούς, τους πόρους και τους νομικούς περιορισμούς πριν καταλήξει σε μία απόφαση.
- Να εφαρμόζει τη λύση ή την στρατηγική που επέλεξε.
- Να αξιολογεί το αποτέλεσμα (Παπαδόγγονας & Σπυριούνη, 2013).



Διάγραμμα 4 Στάδια στη λήψη αποφάσεων

Πηγή: (Παπαδόγγονας & Σπυριούνη, 2013)

Οι αποφάσεις σύμφωνα με τις απόψεις διαφόρων επιστημόνων που ασχολήθηκαν με την κατηγοριοποίηση τους χρησιμοποιώντας διαφορετικά κριτήρια έχουν καταλήξει σε διαφορετικά συμπεράσματα, με σημαντικότερο το ότι διακρίνονται σε:

Προγραμματισμένες-Απρογραμμάτιστες. Προγραμματισμένες είναι οι αποφάσεις που αφορούν συνήθως δομημένα προβλήματα με τυποποιημένο τρόπο αντιμετώπισης. Οι απρογραμμάτιστες αποφάσεις συνδέονται με αδόμητα και πρωτοεμφανιζόμενα προβλήματα χωρίς συγκεκριμένο τρόπο αντιμετώπισης (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

Τακτικές-Στρατηγικές. Οι τακτικές σχετίζονται με την υλοποίηση της διαδικασίας των αποφάσεων εστιάζοντας στη μεγιστοποίηση του κέρδους ή την ελαχιστοποίηση του κόστους. Οι στρατηγικές αφορούν τον καθορισμό των στόχων, τον προσδιορισμό των πόρων κ.τ.λ. (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

Συνηθισμένες-Δημιουργικές-Διαπραγμάτευσης. Οι συνηθισμένες εμφανίζουν υψηλά επίπεδα εμφάνισης, Οι δημιουργικές έχουν να κάνουν με προβλήματα που εμφανίζονται για πρώτη φορά και οι διαπραγμάτευσης αφορούν απόψεις που το αντικείμενο τους τίθενται για διαπραγμάτευση (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

Άλλοι επιστήμονες διαχωρίζουν τις αποφάσεις σε: **Δομημένες** όπου είναι τυποποιημένες και ανακτώνται αυτόματα από κάποιο λογισμικό, **Ημιδομημένες**, οι οποίες λαμβάνονται από τον άνθρωπο με τη βοήθεια του λογισμικού και **Αδόμητες** είναι αυτές που λαμβάνονται αποκλειστικά από τον άνθρωπο και η εμφάνιση τους είναι αρκετά σπάνια (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

Μια άλλη άποψη χωρίζει όλες τις κατηγορίες αποφάσεων σε:

Προγραμματισμένες, συνηθισμένες, τακτικές και διαπραγμάτευσης οι οποίες λαμβάνονται συνήθως υπό το πρίσμα της βεβαιότητας.

Απρογραμμάτιστες, στρατηγικές, δημιουργικές και καινοτομίας οι οποίες λαμβάνονται υπό το καθεστώς της αβεβαιότητας ή του κινδύνου (Δημητριάδης, Κοίλιας, & Κώστας, 2009).

2.4.2.Χρηματοοικονομικές αποφάσεις

Οι Χρηματοοικονομικές αποφάσεις είναι αυτές που κατά κύριο λόγο λαμβάνονται από την αξιοποίηση των πληροφοριών που προέρχονται από τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις μίας επιχείρησης, δηλαδή από τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, την κατάσταση ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση ταμειακών ροών καθώς και τις γνωστοποιήσεις με τις περαιτέρω πληροφορίες που τις συμπληρώνουν (Λαζαρίδης & Παπαδόπουλος, 2005).

Ο τρόπος κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων καθώς και η μορφή της πληροφόρησης παίζουν σημαντικό ρόλο στη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Επομένως για να μπορούν οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να λαμβάνουν ορθές χρηματοοικονομικές αποφάσεις θα πρέπει οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις να συντάσσονται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και παραδοχές που αναλύθηκαν παραπάνω και οι οικονομικές πληροφορίες να πληρούν τα βασικά χαρακτηριστικά που τις καθιστούν αξιόπιστες και έγκυρες.

Οι χρηματοοικονομικές αποφάσεις αφορούν τα πρόσωπα φυσικά ή νομικά, τα οποία επιθυμούν να αλληλεπιδράσουν με οποιοδήποτε τρόπο με την εκάστοτε επιχείρηση, προκειμένου να λάβουν την κατάλληλη απόφαση για να επιτύχουν το σκοπό που έχουν θέσει. Οι χρήστες των καταστάσεων αυτών μπορεί να είναι μέτοχοι, επενδυτές, πιστωτές, διοίκηση, κρατικές υπηρεσίες, εργαζόμενοι, χρηματιστές κ.τ.λ. Επομένως ανάλογα με το σκοπό που επιθυμούν να επιτύχουν, δίνουν έμφαση στις πληροφορίες εκείνες που θεωρούν περισσότερο χρήσιμες, τις μελετούν με τα εργαλεία που διαθέτουν για να καταλήξουν τελικά στην πιο συμφέρουσα χρηματοοικονομική απόφαση.

Συνεπώς σκοπός των επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι η όσο το δυνατόν πληρέστερη απεικόνιση των οικονομικών τους μεγεθών στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις και η όσο το δυνατόν αληθής και συνεπής παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών, προκειμένου να είναι σε θέση η ίδια η διοίκηση να προβεί σε σύγκριση, μελέτη και εντοπισμό πιθανών προβλημάτων για περαιτέρω βελτίωση, εστί ώστε να διασφαλιστεί η αξιοπιστία τους έναντι των εξωτερικών χρηστών και κατά επέκταση και η ανταγωνιστικότητά τους. Τα Δ.Π.Χ.Π. και τα Δ.Π.Δ.Τ έρχονται για να ενισχύσουν την ανάγκη των επιχειρήσεων και των Δήμων αντίστοιχα με τους κανόνες και τις αρχές που επιβάλλουν, να αυξήσουν το αίσθημα της εμπιστοσύνης και να διευκολύνουν την ανάλυση για την διεξαγωγή χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Αυτός είναι και ένας από τους βασικότερους λόγους που όλο και περισσότερες επιχειρήσεις και κράτη στρέφονται στη χρησιμοποίηση των προτύπων αυτών.

2.4.3. Ορθολογική λήψη αποφάσεων

Η ορθολογική συμπεριφορά ή ο ορθολογισμός είναι το επίκεντρο στη λήψη αποφάσεων (Winston, 1989). Προκειμένου ένα άτομο να λάβει μία ορθολογική απόφαση θα πρέπει να διαχωρίσει και να κατατάξει στο μυαλό του τους στόχους του σε σχέση με τις αντιλήψεις και τις αξίες του. Εν συνεχεία για να καταλήξει στα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα θα πρέπει να εξετάσει τις συνέπειες που θα προκύψουν από τις εναλλακτικές λύσεις που έχει σκεφτεί και να τις συνδυάσει με τις συνέπειες των στόχων που έχει θέσει. Επομένως μια απόφαση θα είναι ορθολογική αν σύμφωνα με τις πληροφορίες που έχουν συλλεγεί, προσφέρει τις καλύτερες προοπτικές για την επίτευξη των στόχων (White, 1980).

Μια συμπεριφορά μπορεί να θεωρηθεί ορθολογική όταν είναι προσανατολισμένη προς ένα στόχο, αξιολογική, συνεπής και λαμβάνεται έχοντας αφαιρεθεί πρώτα οποιαδήποτε συναισθηματική επιβάρυνση κατά τη διάρκεια της λήψης της, δίνοντας βάση μόνο στα γεγονότα ως έχουν. Κατ' επέκταση η διαδικασία λήψης απόφασης βάσει ορθολογικής συμπεριφοράς βασίζεται στην υπόθεση πως οι επιλογές που κάνει ο άνθρωπος τον οδηγούν στο μέγιστο επίπεδο προσωπικής ωφέλειας και μείωσης των απωλειών του. Ακόμη πρέπει να αναφερθεί πως ανάλογα με τους στόχους και τις περιστάσεις που ισχύουν η ορθολογική συμπεριφορά, λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη του κινδύνου, μπορεί να μην επιδιώκει πάντα την μεγαλύτερη απόδοση, αλλά και την αποστροφή προς τον κίνδυνο (Παπαμικρού,2017).

Για να μπορέσουν οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να λάβουν ορθολογικές χρηματοοικονομικές αποφάσεις θα πρέπει εκτός από τους στόχους που έχουν θέσει και τις εναλλακτικές λύσεις ή επιβεβαιώσεις που έχουν σκεφτεί να μπορούν να λαμβάνουν αξιόπιστες πληροφορίες από τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και να τις αξιολογούν. Για να είναι συγκρίσιμες και αξιόπιστες οι πληροφορίες που απεικονίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις εκτός από υποχρέωση των συντακτών να πληρούν την διαφάνεια και την ομοιομορφία, οι χρήστες θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν διάφορες τεχνικές για να τις αναλύσουν. Αυτές οι τεχνικές περιλαμβάνουν την ανάλυση με τη χρησιμοποίηση των αριθμοδεικτών, την ανάλυση κοινών μεγεθών, την εξέταση του σχετικού μεγέθους μεταξύ των επιχειρήσεων, τη σύγκριση των αποτελεσμάτων με άλλα είδη πληροφοριών, τη μελέτη των διαφορετικών στοιχείων των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου, και ανασκόπηση όλου του συγκεντρωθέντος περιγραφικού υλικού. Οι πληροφορίες που προέρχονται από τους παραπάνω τύπους ανάλυσης θα πρέπει να συνδυαστούν για να καθορίσουν τη συνολική οικονομική θέση της επιχείρησης που μελετάται. Κανένας τύπος ανάλυσης ξεχωριστά δε δίνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και δεν εξυπηρετεί όλες τις απαιτήσεις των ενδιαφερόμενων (Τούρνα, 2015).

Συμπερασματικά, θα μπορούσε να αναφερθεί πως η ορθολογική λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων είναι συνάρτηση πολλών πραγμάτων. Αρχικά θα

πρέπει η επιχείρηση η οποία μελετάται να συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία, η διαφάνεια και η εγκυρότητα των πληροφοριών για να μπορούν με τη σειρά τους οι χρήστες των καταστάσεων αυτών θέτοντας τους κατάλληλους στόχους, εντοπίζοντας τις εναλλακτικές τους λύσεις, επιδιώκοντας αύξηση των ωφελειών τους και χρησιμοποιώντας τις κατάλληλες τεχνικές ανάλυσης να παίρνουν τις σωστές χρηματοοικονομικές αποφάσεις και να γνωρίζουν το μέλλον της επιχείρησης.

2.5. Προφίλ Δήμων που συμμετέχουν στη έρευνα

2.5.1. Δήμος Παύλου Μελά

Ο Δήμος Παύλου Μελά ο οποίος ανήκει στη Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας και συγκεκριμένα στην πόλη της Θεσσαλονίκης σχηματίστηκε μετά την διοικητική μεταρρύθμιση που εισήγαγε το σχέδιο Καλλικράτης σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.3852/4.6.2010 (ΦΕΚ 87Α/7-6-2010) από την ένωση των Δήμων Ευκαρπίας, Σταυρούπολης και Πολίχνης με έδρα στην Σταυρούπολη. Βρίσκεται στην βορειοδυτική πλευρά του πολεοδομικού συγκροτήματος της Θεσσαλονίκης και έχει σύμφωνα με τα στοιχεία του 2011 συνολικό μόνιμο πληθυσμό 99.245 άτομα και έκταση 23.763 εκτάρια (Δήμος Παύλου Μελά, 2014). Οι κεντρικές υπηρεσίες του Δήμου διαρθρώνονται σε πέντε ενότητες:

- **Υπηρεσίες υπαγόμενες απευθείας στο δήμαρχο**
- **Επιτελικές υπηρεσίες**
- **Υπηρεσίες περιβάλλοντος και ποιότητας ζωής**
- **Υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας, παιδείας, πολιτισμού και αθλητισμού**
- **Υπηρεσίες υποστήριξης (Δήμος Παύλου Μελά)**

Στο παράρτημα παρουσιάζεται το αναλυτό οργανόγραμμα του Δήμου Παύλου Μελά. Για τις ανάγκες της έρευνας έμφαση θα δοθεί στη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών που αποτελεί μέρος των υπηρεσιών υποστήριξης και χωρίζεται σε τέσσερα τμήματα. Στον παρακάτω διάγραμμα εμφανίζονται τα τμήματα αυτά.



Διάγραμμα 5 Τμήμα Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών Δήμου Παύλου Μελά

Πηγή: <http://www.pavlosmelas.gr/images/stories/banners/Organogramma.pdf>

2.5.2. Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου

Ο Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου προήλθε από την συνένωση των Δήμων Ευόσμου και Ελευθέριου Κορδελιού όπως προβλέφθηκε από το σχέδιο Καλλικράτη. Βρίσκεται στη βορειοδυτική πλευρά του πολεοδομικού συγκροτήματος της Θεσσαλονίκης, με έκταση περίπου δεκατεσσάρων χιλιάδων (14.000) στρεμμάτων. Σύμφωνα με την τελευταία επίσημη απογραφή που πραγματοποιήθηκε το 2011 από την ΕΛΣΤΑΤ ο Δήμος έχει πληθυσμό 101.753 κατοίκους (Εύοσμος 74.686, Ελευθέριο-Κορδελιό 27.067) (Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου).

Ο Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου εστιάζει στην εξέλιξη σε δράσεις που σχετίζονται με την εξυπηρέτηση του πολίτη, την βελτίωση των υποδομών και την αναβάθμιση των κατοικημένων περιοχών, την δημιουργία νέων θεσμών, την φροντίδα των ανθρώπων διαμέσου της παιδείας, του αθλητισμού και πολιτισμού (Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου). Ο Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου χωρίζει τις υπηρεσίες του στις παρακάτω ενότητες:

- Υπηρεσίες υπαγόμενες απευθείας στο δήμαρχο
- Επιτελικές υπηρεσίες
- Υπηρεσίες τοπικής οικονομικής ανάπτυξης
- Υπηρεσίες περιβάλλοντος και ποιότητας ζωής
- Υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας, παιδείας και πολιτισμού
- Υπηρεσίες υποστήριξης (Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου)

Η διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών τμήμα των υπηρεσιών υποστήριξης είναι αυτή που η εν λόγω εργασία θα εστιάσει. Τα τμήματα της διεύθυνσης οικονομικών υπηρεσιών είναι τα ακόλουθα:

- Τμήμα Προϋπολογισμού-Λογιστηρίου
- Τμήμα προμηθειών-Αποθήκης
- Τμήμα Προσόδων
- Τμήμα Ταμειακής υπηρεσίας
- Τμήμα Μισθοδοσίας (Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου)

2.5.3. Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης

Ο Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης με έδρα τους Αμπελόκηπους προήλθε από την συνένωση των Δήμων Αμπελοκήπων και Μενεμένης σύμφωνα με το πρόγραμμα Καλλικράτης. Γεωγραφικά ο Δήμος ανήκει στο Νομό Θεσσαλονίκης και καταλαμβάνει τη βορειοδυτική πλευρά του Πολεοδομικού Συγκροτήματος Θεσσαλονίκης, συνορεύει με τους Δήμους: Δέλτα (Δυτικά), Κορδελιού –Ευόσμου (Βορειοδυτικά), Παύλου Μελά (Βόρεια), Νεάπολης –Συκιών (Ανατολικά) και Θεσσαλονίκης (Νοτιοανατολικά). Η συνολική του έκταση είναι 9.792 στρ. και ο πληθυσμός σύμφωνα με την απογραφή του 2011 ανέρχεται στους 52.127 κατοίκους παρόλα αυτά σύμφωνα με εκτιμήσεις των τοπικών παραγόντων και εκπροσώπων του Δήμου, υπολογίζεται ότι κατοικούν στο νέο Δήμο περίπου 90.000 κάτοικοι (Δήμος Αμπελοκήπων Μενεμένης).

Ο Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης είναι ένας σύγχρονος και δυναμικός δήμος και παρέχει πληθώρα εξυπηρετήσεων στους δημότες και στους επισκέπτες εστιάζοντας στον πολιτισμό, τον αθλητισμό, την κοινωνική πολιτική και την παιδεία.

Η διάρθρωση των υπηρεσιών του Δήμου είναι οι εξής:

- Υπηρεσίες υπαγόμενες απευθείας στο Δήμαρχο
- Υπηρεσίες κοινωνικής προστασίας, παιδείας και αθλητισμού
- Διοικητικές υποστηρικτικές υπηρεσίες
- Τεχνικές περιβαλλοντικές υπηρεσίες (Κουκουλιώτης & Θεοδωρίδου, 2011)

Η διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών μέρος των υποστηρικτικών υπηρεσιών χωρίζεται στα τμήματα:

- Τμήμα εσόδων και τοπικής οικονομικής ανάπτυξης
- Τμήμα εξόδων και προϋπολογισμού
- Τμήμα Ταμείου (Κουκουλιώτης & Θεοδωρίδου, 2011).

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

3.1. Έννοια και είδη έρευνας

Ως έρευνα μπορεί να οριστεί κάτι που κάνουν οι άνθρωποι προκειμένου να διαπιστώσουν κάτι με συστηματικό τρόπο, διερευνώντας τις γνώσεις τους. Η έρευνα πρέπει να βασίζεται σε λογικές σχέσεις και όχι μόνο σε πεποιθήσεις. Επομένως θα πρέπει να επεξηγεί τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για την συλλογή δεδομένων, να μπορεί να απαντήσει με επιχειρήματα στο γιατί τα αποτελέσματα που συγκεντρώθηκαν έχουν νόημα και να επεξηγεί πιθανούς περιορισμούς σχετικά με αυτά. Ακόμη για να θεωρηθεί μια έρευνα χρήσιμη θα πρέπει να ολοκληρωθεί σε συγκεκριμένο χρονικό πλαίσιο. Η έρευνα είναι μια διαδικασία που πρέπει να έχει σαφή σκοπό και να απαντήσει με επεξήγηση, κατανόηση και ανάλυση σε ένα ή περισσότερα ερωτήματα (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2012).

Κάποια από τα χαρακτηριστικά που διέπουν την έρευνα είναι:

- Τα δεδομένα συλλέγονται συστηματικά.
- Τα δεδομένα ερμηνεύονται συστηματικά.
- Υπάρχει σαφής σκοπός.
- Τα ευρήματα της επιστημονικής μελέτης δεν είναι τελεσίδικη γνώση
- Δίνει έμφαση στην ανάλυση γενικών αρχών και στην διατύπωση θεωριών.
- Απαιτεί υπομονή και επιμονή (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2012).

Μία επιστημονική έρευνα χωρίζεται σε είδη σύμφωνα με ορισμένα κριτήρια:

- Ανάλογα με το σκοπό της διακρίνεται σε περιγραφική και ερευνητική.
- Ανάλογα με τον αριθμό του δείγματος σε δειγματοληπτική και ατομική.
- Ανάλογα με τον χώρο που πραγματοποιείται η έρευνα σε εργαστηριακή και βιβλιογραφική.
- Ανάλογα με την δυνατότητα αξιοποίησης των ερευνητικών αποτελεσμάτων σε βασική και εφαρμοσμένη.
- Ανάλογα με τον τρόπο διεξαγωγής της έρευνας σε ποσοτική και ποιοτική.
- Ανάλογα με την προέλευση των στοιχείων σε πρωτογενή και δευτερογενή (Παρασκευόπουλος, 1993).

3.2. Σκοπός έρευνας

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο να καταδείξει με όσον το δυνατόν πιο αξιόπιστο και αντικειμενικό τρόπο σε πρακτικό επίπεδο, την παρούσα κατάσταση που επικρατεί στους Δήμους της Κεντρικής Μακεδονίας (και συγκεκριμένα σε τρεις Δήμους της Θεσσαλονίκης, Δήμο Κορδελιού-Ευόσμου, Δήμο Αμπελοκήπων-Μενεμένης και Δήμο Παύλου Μελά) σχετικά με τα πρότυπα αυτά. Για το λόγο αυτό πραγματοποιήθηκε η συγκεκριμένη έρευνα, μέσω της οποίας καταδεικνύονται οι απόψεις, αντιλήψεις και οι θέσεις των ερωτηθέντων, ώστε να διαπιστωθεί αν το σύστημα λειτουργεί ικανοποιητικά ή αν θα ήταν αναγκαίο και ωφέλιμο να υπάρξει αλλαγή σε αυτό.

Οι σπουδαιότεροι στόχοι της έρευνας αυτής είναι να διαπιστωθεί ο βαθμός υιοθέτησης των Διεθνών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα στις συγκεκριμένες δημόσιες υπηρεσίες, αν οι υπάλληλοι των δήμων γνωρίζουν την ύπαρξη των προτύπων αυτών, αν τα θεωρούν αναγκαία και ωφέλιμα και εντέλει να καταγραφεί η άποψη του αν υπάρχει ανάγκη αλλαγής του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος. Επίσης ως στόχος της έρευνας είναι να προσδιοριστεί αν υπήρξε κάποιου είδους εκπαίδευση σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και το ποιος θα ήταν ο βέλτιστος τρόπος εκμάθησης του προσωπικού για την εφαρμογή των προτύπων αυτών.

Η αναγκαιότητα της συγκεκριμένης έρευνας είναι μεγάλη, διότι μέσω των απαντήσεων των ερωτηθέντων αποτυπώνει την παρούσα κατάσταση που επικρατεί στους δήμους, την αντίληψη και το γνωσιακό επίπεδο των εργαζομένων όσον αφορά τα διεθνή πρότυπα δημοσίου τομέα. Μέσω της έρευνας παρατίθενται λύσεις και προτάσεις για την ομαλή προσαρμογή των Δήμων στα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα μέσα από την οπτική των ίδιων των υπαλλήλων.

3.3. Πως πραγματοποιήθηκε η παρούσα έρευνα

Η έρευνα της παρούσας διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε όπως προαναφέρθηκε σε τρεις Δήμους του Νομού Θεσσαλονίκης, στο Δήμο Κορδελιού-Ευόσμου, Δήμο Αμπελοκήπων-Μενεμένης και Δήμο Παύλου Μελά. Το κυριότερο στοιχείο κάθε έρευνας είναι να καθοριστεί ο αριθμός του πληθυσμού που θα επικεντρωθεί ο ερευνητής και μετά ο σαφής αριθμός του δείγματος που θα συμμετέχει στην έρευνα. Το δείγμα της έρευνας αποτελείται από λογιστές, ελεγκτές

και υπαλλήλους που εργάζονται στο τμήμα της οικονομικής υπηρεσίας των Δημοσίων υπηρεσιών που συμμετείχαν σε αυτήν. Για να θεωρηθεί αξιόπιστη μία έρευνα θα πρέπει να προσδιοριστούν τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη διεξαγωγή της και να καθοριστούν οι πηγές συλλογής τους. Οι πηγές συλλογής στοιχείων είναι τα πρωτογενή και τα δευτερογενή στοιχεία. Η συγκεκριμένη έρευνα, η οποία εστιάζει στη Δημόσια λογιστική όσον αφορά το βαθμό υιοθέτησης των ΔΠΔΤ προσφέρει πρωτογενή στοιχεία. Ένα βασικό εργαλείο συγκέντρωσης πρωτογενών δεδομένων είναι το ερωτηματολόγιο, το οποίο και χρησιμοποιήθηκε ως μέθοδος συλλογής στοιχείων.

Κατά την περίοδο Σεπτέμβριο-Οκτώβριο 2018 στάλθηκαν 120 ερωτηματολόγια και συγκεντρώθηκαν τα 100, αποτελούμενα από 27 ερωτήσεις εκ των οποίων οι 25 ήταν κλειστού και οι 2 ανοιχτού τύπου. Το ερωτηματολόγιο υποβλήθηκε αρχικά μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον αντίστοιχο υπεύθυνο κάθε Δήμου για έγκριση, ο οποίος στην συνέχεια έκανε την προώθηση του ερωτηματολογίου στις Οικονομικές υπηρεσίες του εκάστοτε Δήμου. Η ανταπόκριση των εργαζομένων ήταν αρχικά χαμηλή. Ακολούθησε στη συνέχεια διαζώσης επίσκεψη στην έδρα των Δήμων για να συγκεντρωθεί ο απαιτούμενος αριθμός ερωτηματολογίων.

Το ερωτηματολόγιο είναι χωρισμένο σε δύο ενότητες, στις Γενικές ερωτήσεις οι οποίες αφορούν κυρίως τα δημογραφικά στοιχεία των ερωτώμενων, το επίπεδο σπουδών και τα έτη προϋπηρεσίας τους και στις Ειδικές ερωτήσεις που εστιάζουν στα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

3.4 Πίνακας συμμετεχόντων στην έρευνα

Πίνακας 10 Συμμετέχοντες στην Έρευνα

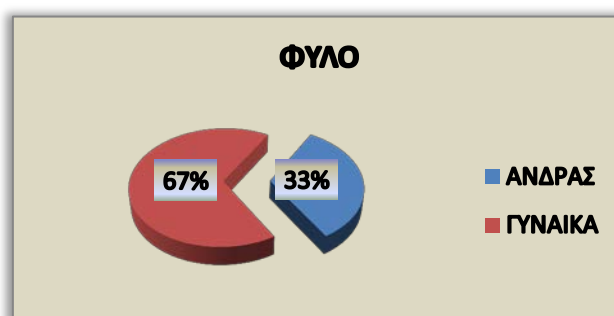
Πίνακας Συμμετεχόντων στην έρευνα					
A/A	Δημόσιες Υπηρεσίες	Αριθμός Συμμετεχόντων	Ιδιότητα ερωτώμενων		
			Προϊστάμενοι	Λογιστές/ Ελεγκτές	Διοικητικοί Υπάλληλοι
1	Δήμος Παύλου Μελά	30	4	5	21
2	Δήμος Αμπελοκήπων Μενεμένης	28	5	3	20
3	Δήμος Κορδελιού Ευόσμου	42	7	6	29
	Σύνολο	100	16	14	70

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΙ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ

Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε τρεις Δήμους της Θεσσαλονίκης στο Δήμο Κορδελιού-Ευόσμου, Δήμο Παύλου Μελά και Δήμο Αμπελοκήπων Μενεμένης. Το δείγμα της έρευνας ήταν ικανοποιητικό για να εξαχθούν χρήσιμα και ασφαλή συμπεράσματα. Για την ανάλυση του ερωτηματολογίου χρησιμοποιήθηκε το πρόγραμμα IBM SPSS statistics 24.

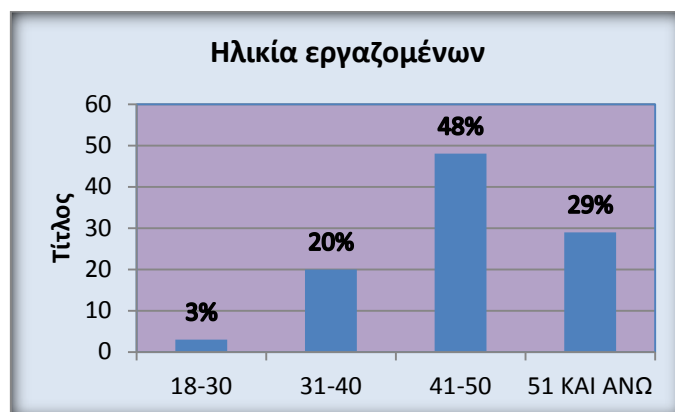
4.1. Περιγραφική ανάλυση ευρημάτων

Πίνακας 11: 1) Φύλο		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Άνδρας	33	33%
Γυναίκα	67	67%
Σύνολα	100	100



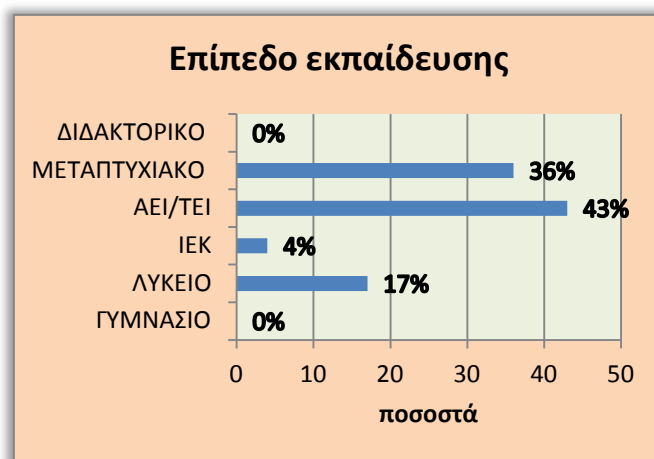
Διάγραμμα 6: Φύλο

Πίνακας 12 2) Ηλικία		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
18-30	3	3%
31-40	20	20%
41-50	48	48%
51 και άνω	29	29%
Σύνολα	100	100%



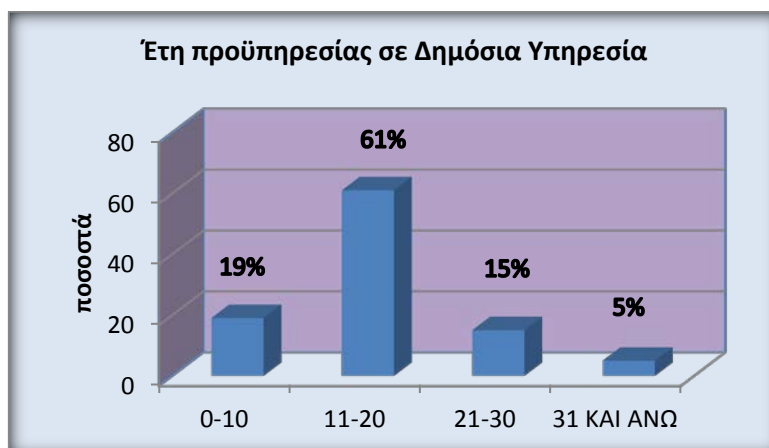
Διάγραμμα 7: Ηλικία εργαζομένων

Πίνακας 13: 3) Επίπεδο εκπαίδευσης;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Απόφοιτος Γυμνασίου	0	0%
Απόφοιτος Λυκείου	17	17%
Ανώτερη εκπαίδευση ΙΕΚ	4	4%
ΑΕΙ/ΤΕΙ	43	43%
Μεταπτυχιακό τίτλο	36	36%
Διδακτορικό δίπλωμα	0	0%
Σύνολα	100	100%



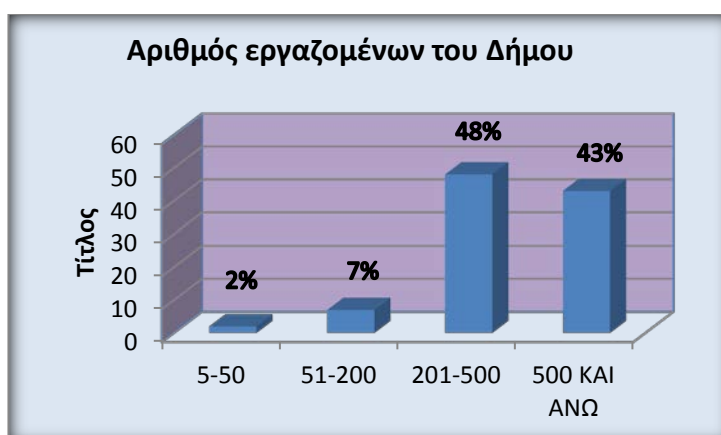
Διάγραμμα 8: Επίπεδο εκπαίδευσης

Πίνακας 14: 4) Έτη προϋπηρεσίας σε Δημόσια Υπηρεσία		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
0-10	19	19%
11-20	61	61%
21-30	15	15%
31 και άνω	5	5%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 9: Έτη προϋπηρεσίας σε Δημόσια Υπηρεσία

Πίνακας 15: 5) Αριθμός εργαζομένων στον Δήμο που εργάζεστε;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
5-50	2	2%
51-200	7	7%
201-500	48	48%
500 και άνω	43	43%
Σύνολα	100	100%



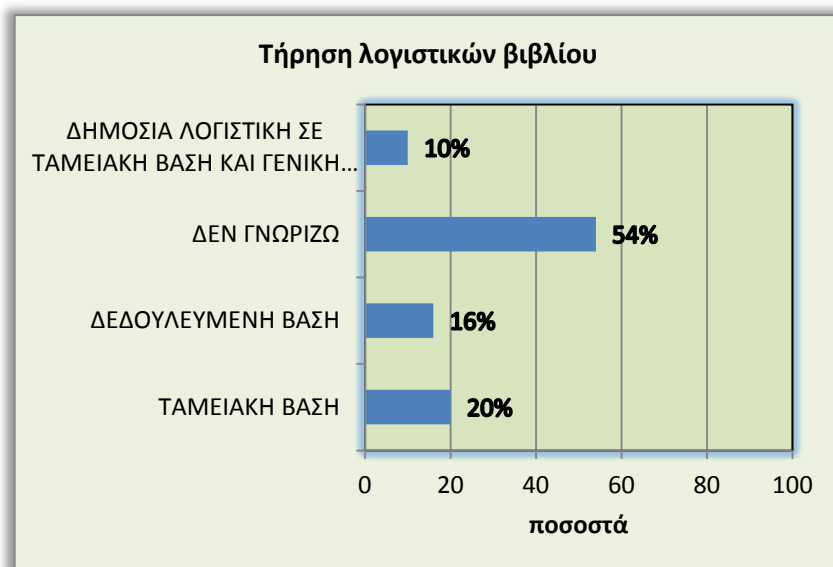
Διάγραμμα 10 Αριθμός εργαζομένων Δήμου

Όσον αφορά την προϋπηρεσία των ερωτώμενων παρατηρείται ότι το 61% αυτών εργάζονται από 11 έως 20 έτη, το 15% από 21-30 έτη, το 19% από 0-10 έτη και το 5% 31 έτη και άνω. Επομένως θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος της έρευνας αυτής αποτελείται από ώριμα άτομα με ένα υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης και με αρκετά μεγάλη εμπειρία σε Δημόσιες υπηρεσίες.

Στη συνέχεια οι εργαζόμενοι ερωτήθηκαν για τον αριθμό των ατόμων που δουλεύουν στην υπηρεσία τους. Από τις απαντήσεις που συγκεντρώθηκαν φαίνεται ότι το 48% αναφέρει πώς ο Δήμος απασχολεί 201-500 άτομα, το 43% ότι απασχολεί 500 και άνω άτομα, το 7% 51-200 και μόλις το 2%, 5-50 άτομα.

Η θέση στην οποία εργάζονται οι ερωτώμενοι είναι μια ακόμη σημαντική πληροφορία για την κατανόηση των βασικών χαρακτηριστικών των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα. Το μεγαλύτερο ποσοστό των εργαζόμενων και συγκεκριμένα το 70% είναι υπάλληλοι στους Δήμους, το 16% Προϊστάμενοι και το υπόλοιπο 14% Λογιστές/Ελεγκτές.

Πίνακας 17: 7) Ο Δήμος τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με την;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Ταμειακή Βάση	20	20%
Δεδουλευμένη Βάση	16	16%
Δεν γνωρίζω	54	54%
Δημόσια λογιστική σε ταμειακή βάση και γενική λογιστική	10	10%
Σύνολα	100	100%

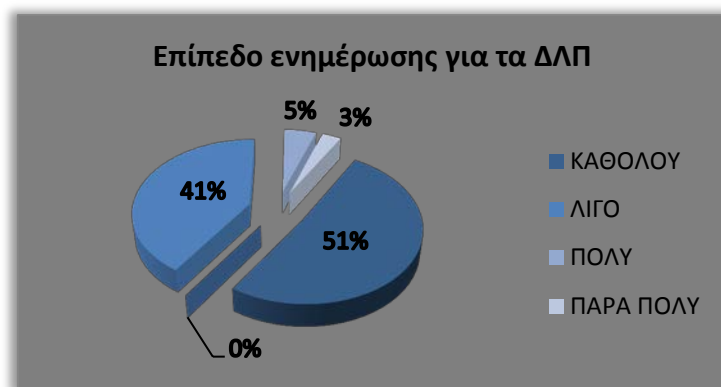


Διάγραμμα 12 Τήρηση λογιστικών βιβλίων

Στο δεύτερο σκέλος του ερωτηματολογίου υπήρξαν πιο ειδικές ερωτήσεις για να διερευνηθεί κατά πόσο οι Δήμοι τηρούν τα ΔΠΔΤ, οι εργαζόμενοι γνωρίζουν για τα πρότυπα αυτά και ποια η άποψη τους και τελικά να δοθεί μια εικόνα για την τωρινή κατάσταση του Δήμου.

Στην ερώτηση 7 σχετικά με το σε ποια λογιστική βάση τηρούν τα βιβλία τους οι Δήμοι, οι ερωτώμενοι στο μεγαλύτερο ποσοστό 54% δε γνώριζαν, το 20% απάντησε σύμφωνα με την ταμειακή βάση, το 16% με τη Δεδουλεωμένη βάση, ενώ το 10% Δημόσια Λογιστική σε ταμειακή και δεδουλεωμένη βάση.

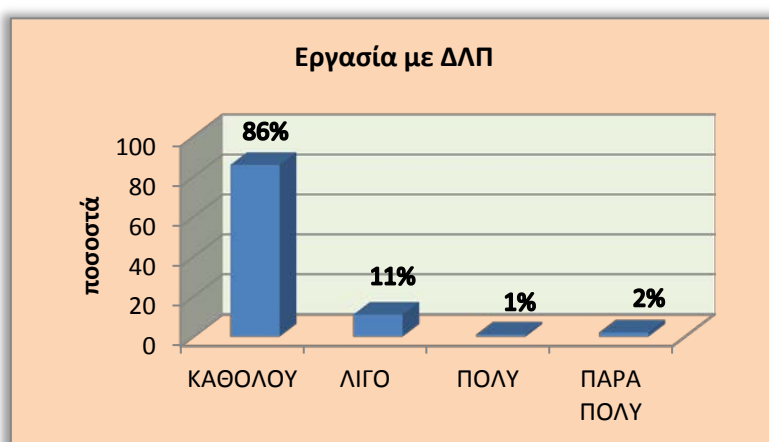
Πίνακας 18: 8) Γνωρίζεται τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠ);		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	3	3%
Πολύ	5	5%
Λίγο	41	41%
Καθόλου	51	51%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 13: Επίπεδο ενημέρωσης για τα ΔΛΠ

Όσον αφορά το επίπεδο ενημέρωσης των εργαζομένων σχετικά με τα ΔΛΠ παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό δεν τα γνωρίζει ή τα γνωρίζει λίγο με ποσοστό 51% και 41% αντίστοιχα, ενώ ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 8% απάντησε ότι τα γνωρίζει πολύ και πάρα πολύ. Επομένως παρατηρείται μια σχετικά μεγάλη άγνοια του δείγματος για τα ΔΛΠ.

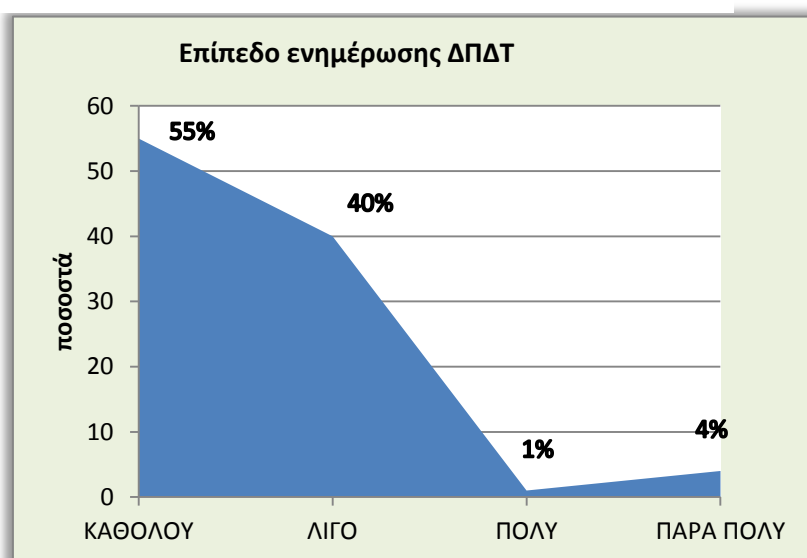
Πίνακας 19: 9) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα (ΔΛΠ);		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	2	2%
Πολύ	1	1%
Λίγο	11	11%
Καθόλου	86	86%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 14: Εργασία με ΔΛΠ

Από την ερώτηση 9 προκύπτει ότι οι ερωτώμενοι στο μεγαλύτερο ποσοστό 86% δεν έχουν εργαστεί με τα ΔΛΠ, λίγο έχει εργαστεί το 11%, ενώ πολύ και πάρα πολύ μόλις το 1% και 2% αντίστοιχα.

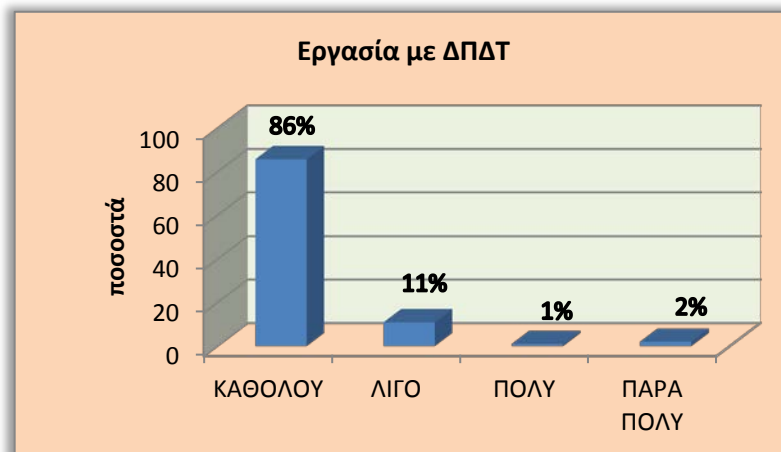
Πίνακας 20: 10) Έχετε ενημερωθεί για την ύπαρξη των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (Δ.Π.Δ.Τ.);		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	4	4%
Πολύ	1	1%
Λίγο	40	40%
Καθόλου	55	55%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 15: Επίπεδο ενημέρωσης ΔΠΔΤ

Βασικός σκοπός της έρευνας αυτής είναι να διαπιστωθεί αν και κατά πόσο οι εργαζόμενοι των δήμων γνωρίζουν τα ΔΠΔΤ. Αυτό που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι το 55% δεν γνωρίζει καθόλου τα ΔΠΔΤ, το 40% τα γνωρίζει λίγο, το 1% τα γνωρίζει πολύ και το 4% τα γνωρίζει πάρα πολύ. Συνεπώς προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εργαζομένων στους Δήμους του δείγματος έχει άγνοια και ανεπαρκείς γνώσεις ως προς την ύπαρξη των ΔΠΔΤ.

Πίνακας 21: 11) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Δ.Π.Δ.Τ.);		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	2	2%
Πολύ	1	1%
Λίγο	11	11%
Καθόλου	86	86%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 16 Εργασία με ΔΠΔΤ

Στην ερώτηση αυτή το δείγμα κλήθηκε να απαντήσει για το αν έχει εργαστεί με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Τα ποσοστά έδειξαν μια ταύτιση με την αντίστοιχη ερώτηση που αναφερόταν στα ΔΛΠ, δηλαδή το μεγαλύτερο ποσοστό δεν έχει εργαστεί καθόλου με τα ΔΠΔΤ και ένα ελάχιστο μικρό ποσοστό μόνο απάντησε ότι έχει εργαστεί σε μεγάλο βαθμό.

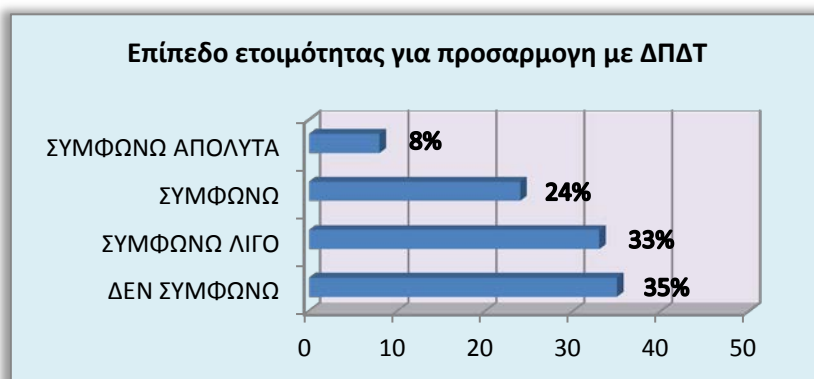
Πίνακας 22: 12) Ποιά από τα παρακάτω πρότυπα χρησιμοποιεί ο Δήμος για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)	24	24%
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)	1	1%
Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ)	7	7%
Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων	68	68%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 17: Πρότυπα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων

Από τις απαντήσεις των εργαζομένων προκύπτει ότι ο Δήμος συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων σύμφωνα με το 68%, με τα ΕΛΠ το 24% , με τα ΔΛΠ το 1% και με τα ΔΠΔΤ το 7%. Το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων καθιερώθηκε με το Π.Δ. 315/1999 και έκανε υποχρεωτική την εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης στους περισσότερους Δήμους της Χώρας μετέπειτα και με την εφαρμογή του Σχεδίου Καλλικράτη (Ν. 3852/2010). Η εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου έγινε υποχρεωτική για όλους τους δήμους που προέκυψαν από την νέα αρχιτεκτονική της τοπικής αυτοδιοίκησης. Το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων Και κοινοτήτων καταχωρεί τις συναλλαγές με παρόμοιο τρόπο με εκείνο των λογιστικών προτύπων για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών. Το σχέδιο λογαριασμών που εφαρμόζεται στους Δήμους βασίζεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Πίνακας 23:13) Είστε έτοιμοι ως Δήμος να προσαρμοστείτε με τις αλλαγές που επιφέρει στις Οικονομικές Καταστάσεις, η εφαρμογή των ΔΠΔΤ;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Συμφωνώ απόλυτα	8	8%
Συμφωνώ	24	24%
Συμφωνώ λίγο	33	33%
Δεν συμφωνώ	35	35%
Σύνολα	100	100%

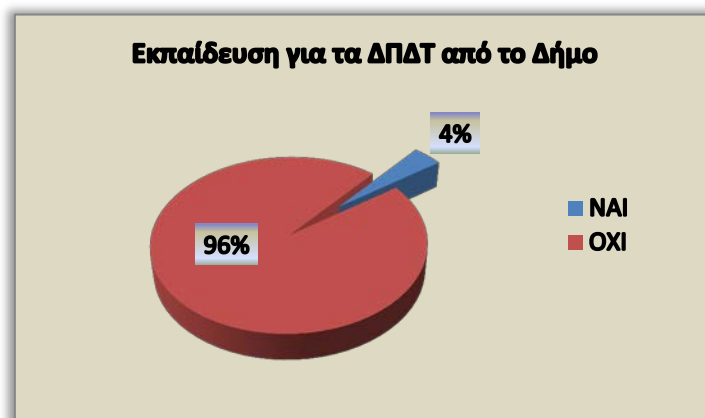


Διάγραμμα 18: Επίπεδο ετοιμότητας για προσαρμογή με ΔΠΔΤ

Όσον αφορά την ερώτηση 13 οι εργαζόμενοι των Δήμων δεν συμφωνούν ότι είναι έτοιμοι να προσαρμοστούν στις αλλαγές που θα επιφέρουν τα ΔΠΔΤ σε ποσοστό 35%, ενώ με την ετοιμότητα της προσαρμογής συμφωνεί λίγο το 33%. Οι εργαζόμενοι που συμφωνούν με την άποψη αυτή ανέρχονται στο 24% ενώ αυτοί που συμφωνούν απόλυτα είναι το 8%. Επομένως παρατηρείται ότι το 68% του δείγματος θεωρεί ότι ο Δήμος δεν είναι αρκετά έτοιμος για μία τέτοια προσαρμογή.

Αυτό πιθανότητα να οφείλεται στο γεγονός ότι στους υπό εξέταση Δήμους δεν πραγματοποιούνται ενέργειες ενημέρωσης και εκμάθησης του προσωπικού σχετικά τα ΔΠΔΤ και αυτό εξηγεί και τα τόσο μεγάλα ποσοστά άγνοιας των ερωτώμενων ως προς το αν γνωρίζουν τα ΔΠΔΤ. Ακόμη η έλλειψη πόρων και εξειδικευμένου προσωπικού από τις Δημόσιες υπηρεσίες είναι ένας ακόμη σημαντικός λόγος που δεν πραγματοποιούνται ενέργειες για την υιοθέτηση των ΔΠΔΤ.

Πίνακας 24: 14) Υπήρξε κάποιου είδους εκπαίδευσή σας για την εφαρμογή των ΔΠΔΤ;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Ναι	4	4%
Όχι	96	96%
Σύνολα	100	100%



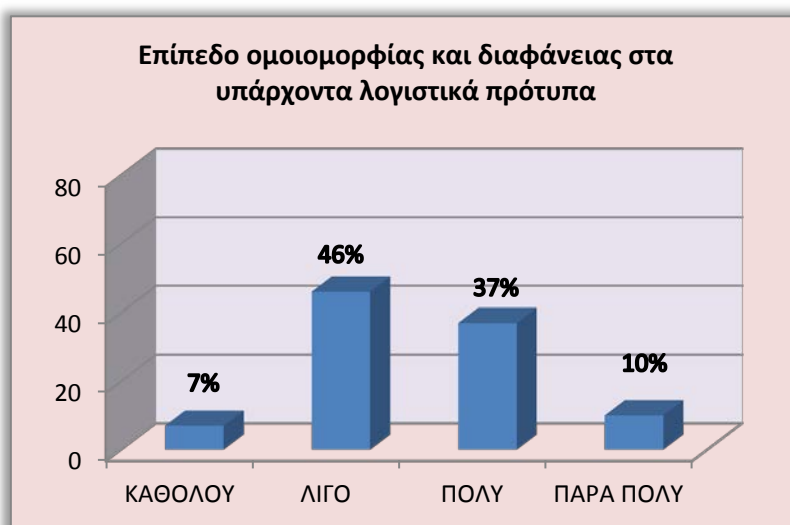
Διάγραμμα 19: Εκπαίδευση για τα ΔΠΔΤ από το Δήμο

Όπως προκύπτει από τις απαντήσεις των εργαζομένων το 96% δεν είχε κάποιου είδους εκπαίδευση για τα ΔΠΔΤ από κάποιον φορέα, ενώ μόλις το 4% δήλωσε ότι υπήρξε κάποιου είδους ενημέρωση. Το μεγάλο αυτό ποσοστό μη ενημέρωσης είναι ο κυριότερος λόγος που τα ΔΠΔΤ δεν έχουν πλήρη εφαρμογή στην χώρα μας παρά τα αδιαμφισβήτητα οφέλη που τα συνοδεύουν.

Πίνακας 25: 15) Αν ναι από πού προέρχεται;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
ΕΚΔΑ	4	4%

Η εκπαίδευση των ατόμων προήλθε από το Εθνικό Κέντρο Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης που είναι ο εθνικός στρατηγικός φορέας ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού της δημόσιας διοίκησης και τοπικής αυτοδιοίκησης. Το ΕΚΔΑ, σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία του, υποχρεούται να προβαίνει σε αξιολόγηση του εκπαιδευτικού του έργου, σε αποτίμηση της επιμορφωτικής του παρέμβασης σε υπηρεσίες και φορείς του δημοσίου και να δημοσιοποιεί έκθεση πεπραγμένων για τις δράσεις και πρωτοβουλίες που αναπτύσσει.

Πίνακας 26: 16) Τα πρότυπα που εφαρμόζονται στον Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	10	10%
Πολύ	37	37%
Λίγο	46	46%
Καθόλου	7	7%
Σύνολα	100	100%

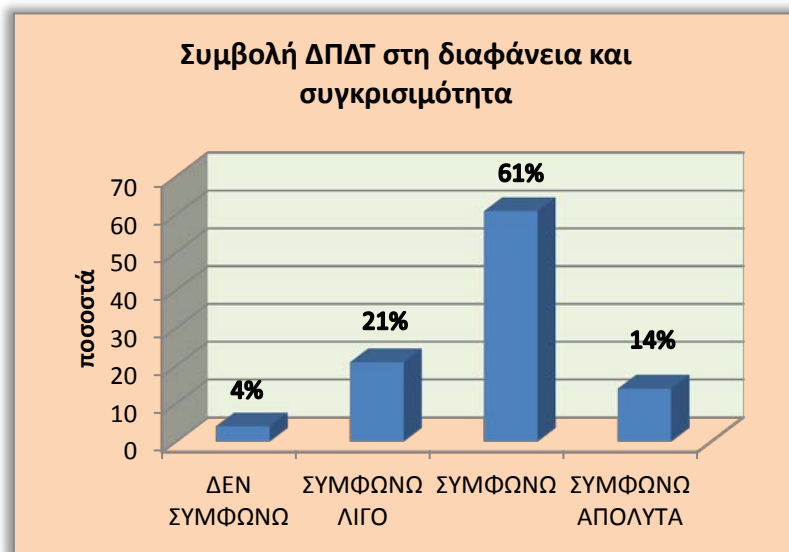


Διάγραμμα 20 Επίπεδο ομοιομορφίας και διαφάνειας στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα

Στην ερώτηση για το εάν τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την ομοιομορφία και την διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων, το 46% των ερωτώμενων απάντησε ότι συμβαίνει λίγο, το 37% θεωρεί ότι διασφαλίζεται πολύ, καθόλου υποστηρίζει το 7% και το 10% υποστηρίζει ότι εκπληρώνεται πάρα πολύ.

Επομένως μπορεί να υποστηριχθεί ότι το 53% τείνει να θεωρεί ότι η ομοιομορφία και η διαφάνεια κυμαίνεται από λίγο έως καθόλου στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα, ενώ το 47% ότι ισχύει σε αρκετά μεγάλο βαθμό. Αυτή η διαφορά πιθανόν να εξηγείται εάν λάβουμε υπόψη μας τις ελλειπείς πληροφορίες που παρέχονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι Δήμοι (Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακα Διάθεσης Κερδών), καθώς και από την έλλειψη στοιχείων που αφορούν τον Προϋπολογισμό. Συνεπώς, περιορίζεται η διαφάνεια και η ομοιομορφία των προτύπων αυτών.

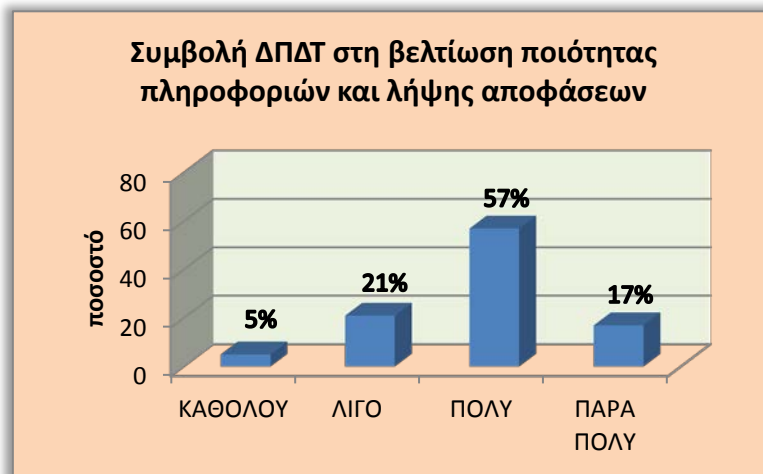
Πίνακας 27: 17) Συμφωνείτε ότι τα ΔΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Συμφωνώ απόλυτα	14	14%
Συμφωνώ	61	61%
Συμφωνώ λίγο	21	21%
Δεν συμφωνώ	4	4%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 21: Συμβολή ΔΠΔΤ στη διαφάνεια και συγκρισιμότητα

Όσον αφορά την πεποίθηση των εργαζόμενων για το αν τα ΔΠΔΤ συμβάλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων, το μεγαλύτερο ποσοστό 61% συμφωνεί με την άποψη αυτή, το 14% συμφωνεί απόλυτα. Συνεπώς φαίνεται ότι το 75% τείνει να υποστηρίζει θετικά την ερώτηση αυτή. Από την άλλη το 21% απάντησε ότι συμφωνεί λίγο και το 4% ότι διαφωνεί καταλήγοντας στο ότι το 25% των ερωτώμενων τείνει να διαφωνεί με την πρόταση αυτή.

Πίνακας 28:18)Τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την ποιότητα των πληροφοριών και τη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	17	17%
Πολύ	57	57%
Λίγο	21	21%
Καθόλου	5	5%
Σύνολα	100	100%



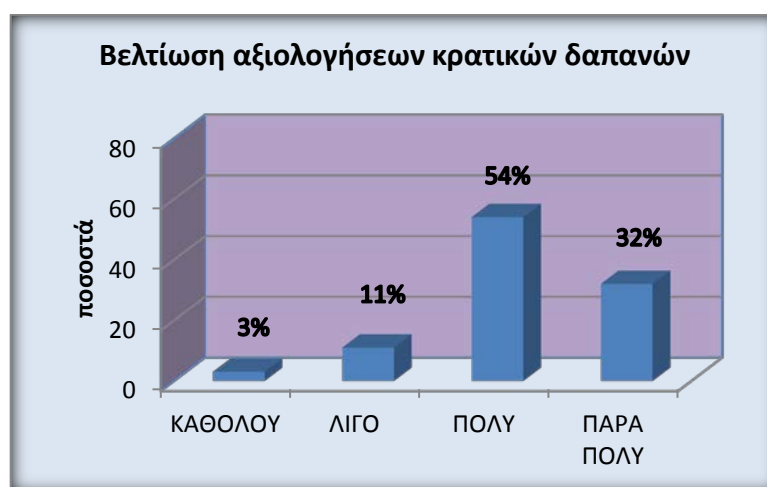
Διάγραμμα 22: Συμβολή ΔΠΔΤ στη βελτίωση ποιότητας πληροφοριών και λήψης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Στο ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την ποιότητα πληροφοριών και τη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων το 57% ισχυρίζεται ότι το πιστεύει πολύ, το 17% πάρα πολύ, το 21% λίγο και μόλις το 5% αναφέρει ότι δεν το πιστεύει καθόλου. Αναλύοντας τα ποσοστά του πίνακα παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος έχει μια θετική γνώμη για την παραπάνω άποψη με συνολικό ποσοστό 74% και μια πιο αρνητική γνώμη το 26%.

Αυτό μπορεί να εξηγηθεί από το γεγονός ότι τα ΔΠΔΤ υποχρεώνουν τους Δήμους που τα εφαρμόζουν να παρέχουν ακριβή και πλήρη πληροφόρηση στο προσάρτημα για οποιαδήποτε αλλαγή παρατηρηθεί σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά, κάτι που δεν πραγματοποιείται στον παρόν τρόπο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, τα ΔΠΔΤ υποχρεώνουν τους Δήμους να καταρτίζουν επιπρόσθετα και κατάσταση ταμειακών ροών, κάτι που λείπει από τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σήμερα. Συνεπώς, από ότι παρατηρείται και στις απαντήσεις η πλειοψηφία των ερωτώμενων έχει κατανοήσει την έλλειψη

πληροφοριών που παρουσιάζονται τη δεδομένη στιγμή και πιστεύουν ότι αυτό θα βελτιωθεί με τα ΔΠΔΤ.

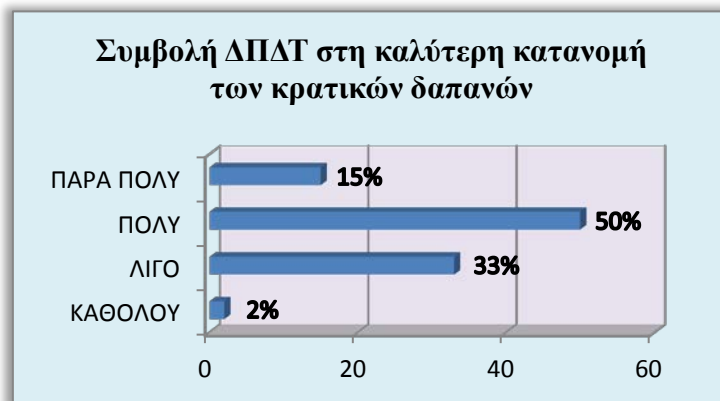
Πίνακας 29: 20) Πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιούνται καλύτερες αξιολογήσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων των κρατικών δαπανών;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	32	32%
Πολύ	54	54%
Λίγο	11	11%
Καθόλου	3	3%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 23: Βελτίωση αξιολογήσεων κρατικών δαπανών

Οι αξιολογήσεις στην κατανομή των πόρων των κρατικών δαπανών είναι ένα θέμα καίριας σημασίας για τη λειτουργικότητα των Δήμων για να μπορούν να καλύπτουν τις ανάγκες του με όσο τα δυνατόν καλύτερο τρόπο. Η γνώμη των εργαζομένων στο μεγαλύτερο ποσοστό κυμαίνεται μεταξύ του ότι οι αξιολογήσεις πρέπει να βελτιωθούν πάρα πολύ και πολύ (τα χαμηλότερα ποσοστά συναντώνται μεταξύ του λίγο και του καθόλου). Επομένως σύμφωνα με τους ερωτώμενους πρέπει να πραγματοποιούνται καλύτερες αξιολογήσεις στην κατανομή των πόρων όσον αφορά τις κρατικές δαπάνες.

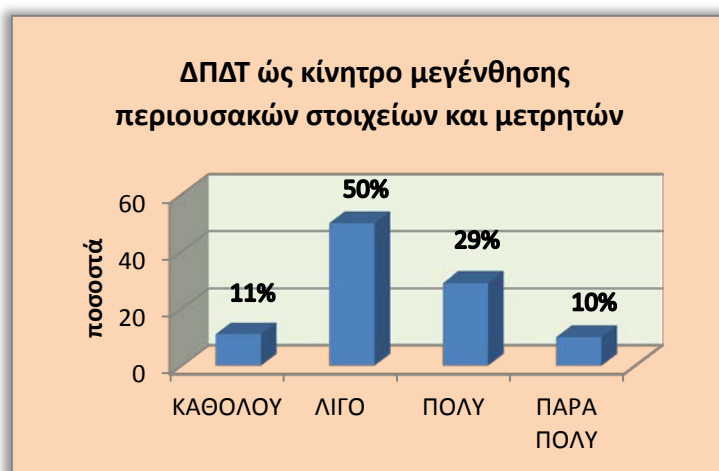
Πίνακας 30 21) Τα ΔΠΔΤ θα συμβάλουν στην καλύτερη κατανομή των πόρων και των κρατικών δαπανών;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	15	15%
Πολύ	50	50%
Λίγο	33	33%
Καθόλου	2	2%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 24: Συμβολή ΔΠΔΤ στη καλύτερη κατανομή των κρατικών δαπανών

Στο αν τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανομή των πόρων παρατηρείται ότι οι περισσότεροι εργαζόμενοι 50% ταυτίζονται πολύ με την άποψη αυτή, το 15% πάρα πολύ, στο λίγο τοποθετείται το 33% και στο ότι τα ΔΠΔΤ δεν θα βελτιώσουν την κατανομή των πόρων απαντάται μόνο από 2%. Από τα ποσοστά προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος συμφωνεί ότι τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν σε αυτό. Αυτό πιστεύεται ότι θα συμβεί διότι τα ΔΠΔΤ καταρτίζουν αληθείς και ακριβείς οικονομικές καταστάσεις με μείωση των περιθωρίων διαστρέβλωσης των στοιχείων.

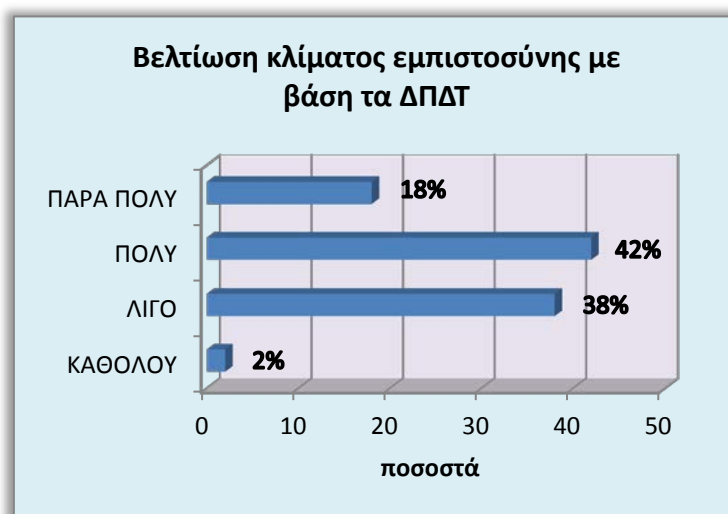
Πίνακας 31: 21)Τα ΔΠΔΤ μπορούν να αποτελέσουν κίνητρο για την μεγέθυνση των περιουσιακών στοιχείων και των μετρητών του Δήμου;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	10	10%
Πολύ	29	29%
Λίγο	50	50%
Καθόλου	11	11%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 25: ΔΠΔΤ ως κίνητρο μεγέθυνσης περιουσιακών στοιχείων και μετρητών

Στην ερώτηση σχετικά με το αν τα ΔΠΔΤ μπορούν να αποτελέσουν κίνητρο για τη μεγέθυνση των περιουσιακών στοιχείων των κρατικών δαπανών, το μεγαλύτερο ποσοστό 50% συγκεντρώνεται στην απάντηση λίγο, το 29% στην απάντηση πολύ, ένα 10% πάρα πολύ και το 11% καθόλου. Συγκρίνοντας τα ποσοστά συμπεραίνεται ότι το 61% τείνει να μην συμφωνεί σε μεγάλο βαθμό με την άποψη αυτή και ένα μικρότερο ποσοστό 39% τείνει να ενισχύει την πεποίθηση αυτή.

Πίνακας 32: 22)Τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	18	18%
Πολύ	42	42%
Λίγο	38	38%
Καθόλου	2	2%
Σύνολα	100	100%



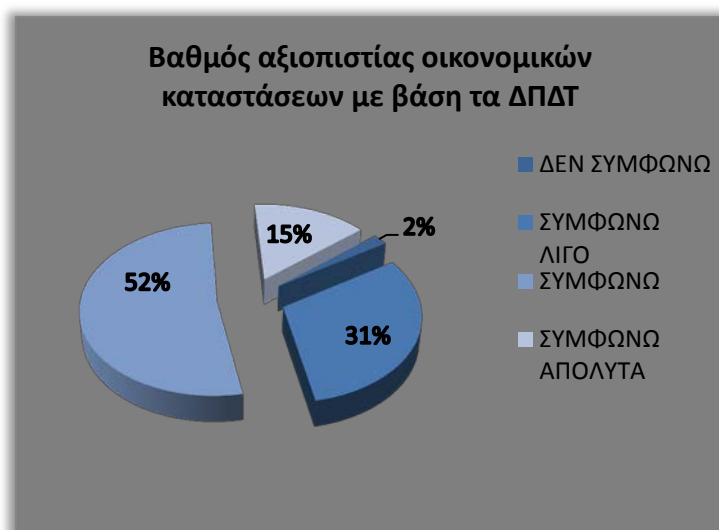
Διάγραμμα 26: Βελτίωση κλίματος εμπιστοσύνης με βάση τα ΔΠΔΤ

Οι εργαζόμενοι στην ερώτηση που τέθηκε για τη δημιουργία καλύτερου κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή των ΔΠΔΤ απάντησαν στο μεγαλύτερο ποσοστό 42% ότι τα ΔΠΔΤ θα συμβάλουν πολύ, πάρα πολύ απάντησε το 18%, λίγο το 38% και καθόλου το 2%. Από τις απαντήσεις μπορεί να σχολιαστεί ότι τα μεγαλύτερα ποσοστά συγκεντρώνονται ανάμεσα στο πολύ και το λίγο, τα χαμηλότερα ποσοστά παρατηρούνται στο πάρα πολύ και στο καθόλου.

Το γεγονός ότι το 60% υποστηρίζει ότι τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν σε αρκετά μεγάλο βαθμό καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου προέρχεται από την ακριβέστερη και πληρέστερη πληροφόρηση που αναφέρθηκε και προηγουμένως καθώς και από την έγκαιρη

ενημέρωση που παρέχουν τα ΔΠΔΤ, δεδομένου ότι στην παρούσα κατάσταση η μεγάλη γραφειοκρατία που επικρατεί καθυστερεί σε μεγάλο βαθμό τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτό τον τρόπο ακυρώνεται σε μεγάλο βαθμό η χρησιμότητά τους ειδικά όσον αφορά στην έγκαιρη ενημέρωση των δημοτών για τα οικονομικά των Δήμων τους. Ακόμα και όταν η έγκριση ενός ισολογισμού πραγματοποιείται εγκαίρως, η ενημέρωση των χρηστών για τα οικονομικά στοιχεία των δήμων ενδέχεται να έχει κενά. Οι Δήμοι έχουν την υποχρέωση να δημοσιεύουν τους εγκεκριμένους ισολογισμούς σε τοπική εφημερίδα. Αυτός ο τρόπος επικοινωνίας οικονομικών στοιχείων, ωστόσο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ο πλέον πρόσφορος στη σύγχρονη εποχή της ευρέως διαδεδομένης χρήσης ηλεκτρονικών υπολογιστών και άλλων μέσων πρόσβασης στο διαδίκτυο.

Πίνακας 33: 23)Τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Συμφωνώ απόλυτα	15	15%
Συμφωνώ	52	52%
Συμφωνώ Λίγο	31	31%
Δεν συμφωνώ	2	2%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 27: Βαθμός αξιοπιστίας οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΠΔΤ

Το δείγμα της έρευνας αυτής εκτός των άλλων κλήθηκε να απαντήσει και στο αν συμφωνεί ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Από τις απαντήσεις που ελήφθησαν φαίνεται ότι το 52% συμφωνεί με την άποψη αυτή, το 15% συμφωνεί απόλυτα, το 2% δε συμφωνεί και το 31% συμφωνεί λίγο. Με τα αποτελέσματα αυτά δίνεται η δυνατότητα να ειπωθεί πως οι ερωτώμενοι στο μεγαλύτερο μέρος θεωρούν ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Από τις απαντήσεις και αυτής της ερώτησης γίνεται κατανοητό ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν τις ελλείψεις του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος και θεωρούν ότι τα ΔΠΔΤ θα παρέχουν πιο αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Πίνακας 34: 24) Θεωρείτε ως ωφέλιμο ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα δημοσίου τομέα που να μπορεί να γίνει κατανοητό σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
Πάρα πολύ	31	31%
Πολύ	46	46%
Λίγο	22	22%
Καθόλου	1	1%
Σύνολα	100	100%

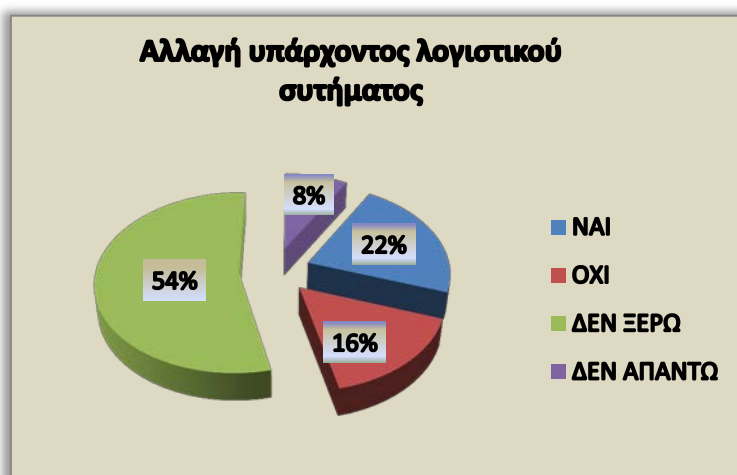


Διάγραμμα 28 Ενιαίο λογιστικό σύστημα σε Διεθνές και Ευρωπαϊκό επίπεδο

Ένα πολύ ενδιαφέρον ερώτημα που η παρούσα έρευνα θέλει να αναλύσει είναι πως θα φαινόταν στους εργαζόμενους των εξεταζόμενων Δήμων ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα που να μπορεί να είναι κατανοητό σε Διεθνές και Ευρωπαϊκό επίπεδο. Από τα αποτελέσματα προκύπτει ότι πολύ ωφέλιμο θεωρείται από το 46%, πάρα πολύ από το 31%, λίγο το 22% και καθόλου το 1%. Εμφανές γίνεται πως η πλειονότητα των ερωτηθέντων θα ήθελε ένα τέτοιου είδους λογιστικό σύστημα για τον Δήμο του.

Πιθανότατα, να επιθυμείται ένα τέτοιου είδους λογιστικό σύστημα από την πλειοψηφία των εργαζομένων για λόγους σύγκρισης με άλλους Δήμους του εξωτερικού και για μελλοντικές πιθανές χρηματοδοτήσεις από κονδύλια άλλων Χωρών.

Πίνακας 35: 25)Κρίνετε αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου;		
	Απαντήσεις	Συχνότητα %
ΝΑΙ	22	22%
ΟΧΙ	16	16%
ΔΕΝ ΞΕΡΩ	54	54%
ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΩ	8	8%
Σύνολα	100	100%



Διάγραμμα 29: Αλλαγή υπάρχοντος λογιστικού συστήματος

Για να διαπιστωθεί η άποψη των εργαζομένων σχετικά με τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα τέθηκε το ερώτημα αν θα επιθυμούσαν την αλλαγή του λογιστικού συστήματος που εφαρμόζουν. Από τις απαντήσεις διαφαίνεται ότι το

μεγαλύτερο ποσοστό 54% έχει άγνοια της παρούσας κατάστασης, το 22% απάντησε ότι θα επιθυμούσε μια αλλαγή, το 16% ότι δεν θα ήθελε την εν λόγω αλλαγή και το 8% δεν θέλησε να πάρει μια συγκεκριμένη στάση και επέλεξε την επιλογή να μην απαντήσει. Αν η προσοχή εστιαστεί στις απαντήσεις Ναι και Όχι που δόθηκαν από τους ερωτώμενους αφήνοντας τα μεγάλα ποσοστά που δεν γνώριζαν και δεν θέλησαν να απαντήσουν παρατηρείται ότι οι περισσότεροι αν και με σχετικά μικρή διαφορά επιθυμούν την αλλαγή αυτή. Αν ληφθούν υπόψη και οι σε μεγάλο βαθμό θετικές απαντήσεις των ερωτώμενων ως προς τα οφέλη των ΔΠΔΤ μπορεί να ειπωθεί ότι το μεγαλύτερο ποσοστό αναγνωρίζει τα ελαττώματα του παρόντος λογιστικού συστήματος και είναι θετικό σε αλλαγές που θα καταστήσουν τις οικονομικές καταστάσεις αξιόπιστες, ομοιόμορφες και πληρέστερες και κατά επέκταση και τον Δήμο στο σύνολό του.

Πίνακας 36: 26) Αν (ναι) από πού προέρχεται;		

Οι συχνότερες απαντήσεις που δόθηκαν από τα άτομα που επιθυμούν μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος σχετίζονται με την αξιοπιστία διαφάνεια και την ομοιομορφία που θα επιφέρουν τα νέα λογιστικά πρότυπα. Επίσης ορισμένοι επιθυμούν την αλλαγή ως μέσο για βελτίωση του επιπέδου κατανόησης και σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς. Ακόμη, οι εργαζόμενοι επιθυμούν μια αλλαγή για τη μείωση της γραφειοκρατίας, για τη λογοδοσία του δημοσίου τομέα, για αξιόπιστη πληροφόρηση, καθώς και για την καλύτερη λειτουργία του Δήμου συνολικά. Από τις απαντήσεις που δόθηκαν ενισχύετε αυτό που αναφέρθηκε παραπάνω ότι δηλαδή οι εργαζόμενοι έχουν εντοπίσει τα υπάρχοντα προβλήματα που προέρχονται κυρίως από έλλειψη επαρκής πληροφόρησης, ανεπάρκεια ειδικευμένου προσωπικού και γραφειοκρατία για δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων που πολλές φορές φτάνει και τα δύο έτη.

Πίνακας 37: 27) Κατά την άποψη σας ποιος θα ήταν ο βέλτιστος τρόπος εκπαίδευσης του προσωπικού της υπηρεσίας για την ομαλή προσαρμογή των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα;		

Στην τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου οι εργαζόμενοι ερωτήθηκαν ποιος κατά την γνώμη τους θα ήταν ο βέλτιστος τρόπος εκπαίδευσης του προσωπικού

για να προσαρμοστούν ομαλά με τα ΔΠΔΤ. Η πλειοψηφία των ερωτώμενων θεώρησε ως βέλτιστο τρόπο την διεξαγωγή σεμιναρίων από έμπειρα άτομα, τις γραπτές οδηγίες και τη δημιουργία διευκρινιστικών εγκύκλιων από το αρμόδιο Υπουργείο.

Επίσης ένα μεγάλο μέρος των ερωτώμενων πρότεινε την πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού και την συνεχή επιμόρφωση στο χώρο εργασίας. Ακόμη οι εργαζόμενοι θεωρούν ως ωφέλιμο τρόπο εκπαίδευσης και προσαρμογής στα ΔΠΔΤ τη θεωρητική εκπαίδευση, την εγκατάσταση σύγχρονου λογισμικού και σταδιακή εφαρμογή των προτύπων κατά την διάρκεια ενός έτους σε συγκεκριμένα έργα και τομείς του Δήμου. Επιθυμούν επίσης να υπάρξει γνωστοποίηση για το πώς εφαρμόστηκαν τα συγκεκριμένα πρότυπα από άλλους Δήμους και τελικά πραγματοποίηση δια δραστικών e-σεμιναρίων με δυνατότητα έκφρασης αποριών. Αυτό που επισημαίνεται στις περισσότερες απαντήσεις είναι η περίοδος προσαρμογής που είναι ιδιαίτερα σημαντική για όλους τους εργαζόμενους προκειμένου η μετάβαση να είναι πλήρης και ομαλή.

4.2 Συγκριτική ανάλυση ευρημάτων

Μέσω του προγράμματος IBM SPSS Statistics 24, έγινε μελέτη και ανάλυση επιλεγμένων συσχετίσεων και συγκρίσεων μέσω όρων, με βάση τις απαντήσεις που δόθηκαν στα ερωτηματολόγια από τους συμμετέχοντες στην έρευνα. Για την ανάλυση χρησιμοποιήθηκαν ο συντελεστής Pearson, τα Test independent samples t-test, και το One Way Anova.

Ο συντελεστής συσχέτισης Pearson είναι ένα αριθμητικό μέτρο ή δείκτης του μεγέθους της συσχέτισης μεταξύ δύο συνόλων τιμών. Κυμαίνεται σε μέγεθος από +1.00 μέχρι -1.00 περνώντας και από το 0.00. Το πρόσημο “+” σημαίνει θετική συσχέτιση δηλαδή, οι τιμές μιας μεταβλητής αυξάνονται, όταν αυξάνονται και της άλλης. Ένα πρόσημο “-“ σημαίνει αρνητική συσχέτιση, δηλαδή οι τιμές μιας μεταβλητής αυξάνονται καθώς μειώνονται της άλλης. Συντελεστής συσχέτισης 1.00 σημαίνει μια τέλεια συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών. Με άλλα λόγια, ένα γράφημα διασποράς των δύο μεταβλητών θα δείξει ότι όλα τα σημεία προσαρμόζονται απόλυτα σε μια ευθεία γραμμή. Τιμή 0.00 σημαίνει ότι τα σημεία του γραφήματος διασποράς είναι κατανομημένα τυχαία γύρω από οποιοδήποτε ευθεία

σχεδιαστεί ή είναι διατεταγμένα έτσι ώστε να πλησιάζουν κάποια καμπύλη. Ένας συντελεστής συσχέτισης -0.5 σημαίνει ότι υπάρχει μια μέτρια αρνητική γραμμική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών.

Δύναμη συσχέτισης Pearson :

- $0-0,03$ αδύναμη συσχέτιση
- $0-0,06$ μέτρια συσχέτιση
- $0,7-1$ δυνατή συσχέτιση

Το t-test ανεξάρτητων δειγμάτων (independent samples t-test) συγκρίνει δύο ομάδες μετρήσεων από διαφορετικά άτομα (δείγματα) ως προς μία εξαρτημένη μεταβλητή (π.χ., την ομάδα των αντρών και την ομάδα των γυναικών ως προς μία εξαρτημένη μεταβλητή) (Laerd Statistics, 2018): (Ρούσος & Ευσταθίου, 2008).

Η ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης (OneWay ANOVA) χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί εάν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των μέσων όρων από περισσότερες από δύο ομάδες (δείγματα) ως προς μία εξαρτημένη μεταβλητή (π.χ., τις τρεις ομάδες που προκύπτουν από τη φυλή των συμμετεχόντων ως προς μία εξαρτημένη μεταβλητή) (Laerd Statistics, 2018) : (Ρούσος & Ευσταθίου, 2008).

Παρακάτω περιγράφονται αποτελέσματα συγκεκριμένων συσχετίσεων των μεταβλητών προκειμένου να διεξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα.

Για τη συσχέτιση που μπορεί να έχει ο παράγοντας θέσης εργασίας των ερωτώμενων στη Δημόσια υπηρεσία με το κατά πόσο ενημερωμένοι είναι οι ίδιοι για την ύπαρξη των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα πραγματοποιήθηκε ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης (One Way Anova) και έλεγχος πολλαπλών συγκρίσεων Tukey post Hoc.

Στον πίνακα 38 παρουσιάζονται τα περιγραφικά στατιστικά: μέσοι όροι, τυπικές αποκλίσεις για κάθε κατηγορία της θέσης εργασίας των ερωτώμενων, αλλά και για το σύνολο του δείγματος ως προς την εξαρτημένη μεταβλητή (κατά πόσο έχετε ενημερωθεί για την ύπαρξη των ΔΠΔΤ).

Από την ανάλυση One Way Anova (Πίνακας 39) διαπιστώθηκε ότι $F(2,97)=8,831$, $p < 0.001$ άρα και μικρότερο από $p < 0.005$, επομένως υπάρχει στατιστικά

σημαντική επίδραση της ανεξάρτητης μεταβλητής από την εξαρτημένη. Αυτό σημαίνει ότι οι τρεις ομάδες που προκύπτουν από την μεταβλητή θέση εργασίας στην Δημόσια υπηρεσία διαφέρουν κατά στατιστικά σημαντικό τρόπο ως προς το κατά πόσο γνωρίζουν την ύπαρξη των ΔΠΔΤ.

Πίνακας 38 Περιγραφικά στατιστικά για τις τρεις κατηγορίες της θέσης εργασίας των ερωτώμενων ως προς την ύπαρξη των ΔΠΔΤ

Descriptives								
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ	16	1,94	1,124	0,281	1,34	2,54	1	4
ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	70	1,36	0,512	0,061	1,24	1,48	1	3
ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	14	2,00	0,679	0,182	1,61	2,39	1	4
Total	100	1,54	0,717	0,072	1,40	1,68	1	4

Πίνακας 39 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ θέσης σε δημόσια υπηρεσία και στο βαθμό ενημέρωσης εργαζομένων με τα ΔΠΔΤ

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7,831	2	3,916	8,831	0,000
Within Groups	43,009	97	0,443		
Total	50,840	99			

Από τα μέχρι τώρα αποτελέσματα γνωρίζουμε ότι υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των ομάδων στο σύνολο τους όμως δεν ξέρουμε ποιες ομάδες διαφέρουν μεταξύ τους. Για το λόγο αυτό πραγματοποιήθηκε το test Tukey post hoc. Με το test αυτό πραγματοποιούνται κατά ζεύγη συγκρίσεις (post hoc), δηλαδή με μία διαδικασία που διερευνάται η ύπαρξη πιθανών διαφορών σε όλους τους δυνατούς συνδυασμούς ζευγών ομάδων.

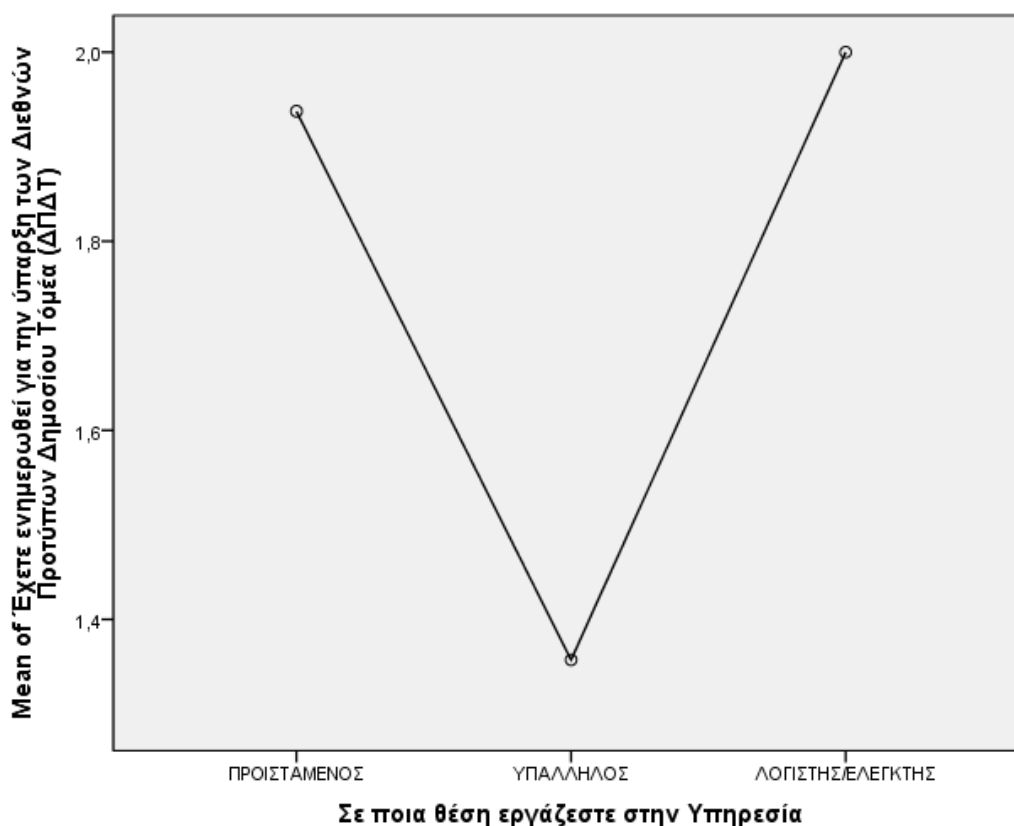
Από τον παρακάτω πίνακα πολλαπλών συγκρίσεων παρατηρείται ότι υπάρχει μια στατιστικά σημαντική διαφορά στο βαθμό ενημέρωσης με τα ΔΠΔΤ μεταξύ των Προϊσταμένων και των Υπαλλήλων ($p=.006$) και μεταξύ των Λογιστών/ Ελεγκτών και των Υπαλλήλων ($p=.004$).

Πίνακας 40 Αποτελέσματα συγκρίσεων κατά ζεύγη ομάδων θέσης εργασίας σε Δημόσια Υπηρεσία ως προς την ενημέρωση με τα ΔΠΔΤ

Multiple Comparisons						
Dependent Variable:						
Tukey HSD						
		Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	Interval	
(I) Σε ποια θέση εργάζεστε στην Υπηρεσία					Lower Bound	Upper Bound
ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	,580 [*]	0,185	0,006	0,14	1,02
	ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	-0,063	0,244	0,964	-0,64	0,52
ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	-,580 [*]	0,185	0,006	-1,02	-0,14
	ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	-,643 [*]	0,195	0,004	-1,11	-0,18
ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	0,063	0,244	0,964	-0,52	0,64
	ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	,643 [*]	0,195	0,004	0,18	1,11

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Η ανάλυση των παραπάνω αποτελεσμάτων απεικονίζεται περιγραφικά στο παρακάτω διάγραμμα όπου διαφαίνεται ότι οι Λογιστές/Ελεγκτές έχουν ενημερωθεί περισσότερο για την ύπαρξη των ΔΠΔΤ σε σχέση με τις υπόλοιπες θέσεις εργασίας στις Δημόσιες υπηρεσίες. Δεύτεροι στην ενημέρωση έρχονται οι Προϊστάμενοι και τελευταίοι οι Υπάλληλοι. Βέβαια θα πρέπει να τονισθεί ότι παρά το γεγονός πως οι Λογιστές/Ελεγκτές έχουν συγκεντρώσει τον υψηλότερο μέσο όρο σε σχέση με τις υπόλοιπες θέσεις εργασίας πάλι βρίσκεται σε αρκετά χαμηλό επίπεδο (2) δηλαδή ότι τα γνωρίζουν λίγο, λαμβάνοντας υπόψη και το μέσο όρο του συνόλου του δείγματος (1,54) που κυμαίνεται μεταξύ του καθόλου με λίγο, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι η ενημέρωση των εργαζομένων σχετικά με τα ΔΠΔΤ βρίσκεται σε χαμηλά επίπεδα.



Διάγραμμα 30 Συσχέτιση θέσης εργασίας με την ενημέρωση των ΔΠΔΤ

Για την ανάλυση της έρευνας κρίθηκε χρήσιμο να παρατηρηθεί αν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά μεταξύ των μέσων όρων του επιπέδου σπουδών των εργαζομένων ως προς την ενημέρωση που έχουν για τα ΔΠΔΤ. Για τις ανάγκες της ανάλυσης αυτής χρησιμοποιήθηκε ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης (One Way Anova). Από τα ευρήματα προέκυψε ότι δεν υπάρχει στατιστική σημαντικότητα μεταξύ των τεσσάρων ομάδων που προκύπτουν από τη μεταβλητή επίπεδο εκπαίδευσης ως προς το κατά πόσο γνωρίζουν την ύπαρξη των ΔΠΔΤ, διότι $F(3,96) = 0,612$, $p = 0,609$ άρα μεγαλύτερο από $p > 0,005$

Πίνακας 41 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ επιπέδου εκπαίδευσης εργαζομένων και στο βαθμό ενημέρωσης τους με τα ΔΠΔΤ

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0,954	3	0,318	0,612	0,609
Within Groups	49,886	96	0,520		
Total	50,840	99			

Στατιστική σημαντικότητα παρατηρήθηκε και στη μεταβλητή θέση εργασίας των ερωτώμενων στην υπηρεσία με το κατά πόσο τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στον Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Για τη συσχέτιση πραγματοποιήθηκε ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης (One Way Anova) και έλεγχος πολλαπλών συγκρίσεων Tukey post Hoc.

Στον πίνακα 42 παρουσιάζονται τα περιγραφικά στατιστικά: μέσοι όροι, τυπικές αποκλίσεις για κάθε κατηγορία της θέσης εργασίας των ερωτώμενων αλλά και για το σύνολο του δείγματος ως προς την εξαρτημένη μεταβλητή (επίπεδο ομοιομορφίας και διαφάνειας στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα).

Από την ανάλυση One Way Anova (Πίνακας 42) διαπιστώθηκε ότι $F(2,97)=7,348$, $p=.001$ άρα και μικρότερο από $p<.005$, επομένως υπάρχει στατιστικά σημαντική επίδραση της ανεξάρτητης μεταβλητής από την εξαρτημένη. Αυτό σημαίνει ότι οι τρεις ομάδες που προκύπτουν από τη μεταβλητή θέση εργασίας στην Δημόσια υπηρεσία διαφέρουν κατά στατιστικά σημαντικό τρόπο ως προς το κατά πόσο θεωρούν ότι τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν τη διαφάνεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων.

Πίνακας 42 Περιγραφικά στατιστικά για τις τρεις κατηγορίες της θέσης εργασίας των ερωτώμενων ως προς την ομοιομορφία και την διαφάνεια στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα

Descriptives								
τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στο Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων								
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	16	3,06	0,772	0,193	2,65	3,47	1	4
ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	70	2,33	0,696	0,083	2,16	2,49	1	4
ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	14	2,71	0,825	0,221	2,24	3,19	1	4
Total	100	2,50	0,772	0,077	2,35	2,65	1	4

Πίνακας 43 Ανάλυση διακύμανσης μονής κατεύθυνσης μεταξύ θέσης σε δημόσια υπηρεσία και στο κατά πόσο οι εργαζόμενοι θεωρούν ότι τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την διαφάνεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7,763	2	3,881	7,348	0,001
Within Groups	51,238	97	0,528		
Total	59,000	99			

Όπως σχολιάστηκε και παραπάνω έχουν εντοπιστεί στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των ομάδων στο σύνολο τους, όμως δεν ξέρουμε ποιες ομάδες διαφέρουν μεταξύ τους. Για το λόγο αυτό πραγματοποιήθηκε το test Tukey post hoc.

Από τον παρακάτω πίνακα πολλαπλών συγκρίσεων παρατηρείται ότι υπάρχει μια στατιστικά σημαντική διαφορά στο κατά πόσο οι εργαζόμενοι πιστεύουν ότι τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν τη διαφάνεια και την ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των Προϊσταμένων και των Υπαλλήλων ($p=.001$).

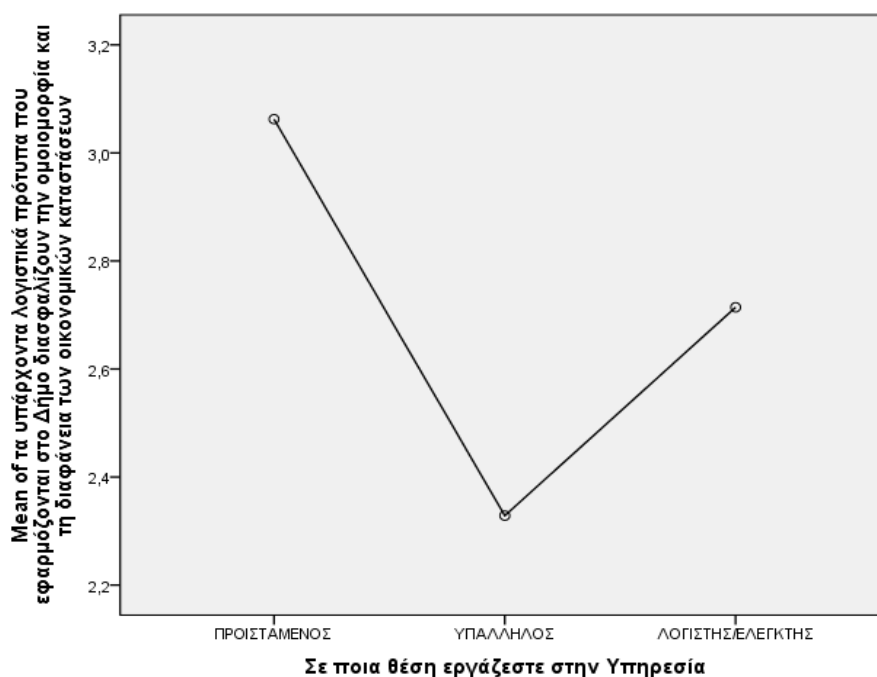
Πίνακας 44 Αποτελέσματα συγκρίσεων κατά ζεύγη ομάδων θέσης εργασίας σε Δημόσια Υπηρεσία ως προς την άποψή τους για την διαφάνεια και την ομοιομορφία στα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα

Multiple Comparisons						
Dependent Variable:						
Tukey HSD						
		Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
(I) Σε ποια θέση εργάζεστε στην Υπηρεσία					Lower Bound	Upper Bound
ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	,734 [*]	0,201	0,001	0,25	1,21
	ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	0,348	0,266	0,394	-0,28	0,98
ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	-,734 [*]	0,201	0,001	-1,21	-0,25
	ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	-0,386	0,213	0,171	-0,89	0,12
ΛΟΓΙΣΤΗΣ/ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ	-0,348	0,266	0,394	-0,98	0,28
	ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	0,386	0,213	0,171	-0,12	0,89

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Στο διάγραμμα που ακολουθεί διαφαίνεται η συσχέτιση μεταξύ των θέσεων των εργαζομένων στο Δήμο με την άποψη που έχουν σχετικά με την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των παρόντων προτύπων. Από την ερμηνεία του διαγράμματος μπορεί να αναφερθεί ότι οι Προϊστάμενοι είναι αυτοί που κατά μέσο όρο (3,06) θεωρούν περισσότερο ότι τα υπάρχοντα πρότυπα διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Στη συνέχεια ακολουθούν οι Λογιστές/Ελεγκτές (2,71) (τοποθετείται κοντά στο λίγο με το πολύ) και τέλος οι

Υπάλληλοι (2,33) (κυμαίνονται κοντά στο λίγο). Εξετάζοντας και το συνολικό μέσο όρο του δείγματος (2,50) οι απόψεις προσδιορίζονται ανάμεσα στο λίγο και το πολύ.



Διάγραμμα 31 Συσχέτιση θέσης εργασίας με την γνώμη των ερωτώμενων για την διαφάνεια και ομοιομορφία των παρόντων προτύπων

Στη συνέχεια ερευνήθηκε η στατιστική σχέση μεταξύ δύο ερωτήσεων, εκ των οποίων η μια αφορά το αν οι ερωτώμενοι κρίνουν αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος και η άλλη αν τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στο Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Για τις ανάγκες της ανάλυσης έγινε εκ νέου κωδικοποίηση των ερωτήσεων από 4 ομάδες Ναι, Όχι, Δεν Ξέρω, Δεν Απαντώ σε 2 ομάδες Ναι και Όχι διότι οι ερωτώμενοι που απάντησαν ότι δεν γνωρίζουν ήταν σε υψηλό βαθμό και δυσκόλευε στην ανάλυση των αποτελεσμάτων.

Για την ανάλυση των συγκεκριμένων ερωτήσεων χρησιμοποιήθηκε το t-test ανεξάρτητων δειγμάτων (independent samples t-test).

Στο πρώτο πίνακα παρουσιάζονται τα περιγραφικά στοιχεία, εμφανίζονται ξεχωριστά οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις για το Ναι και Όχι της αναγκαιότητας αλλαγής του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος.

Πίνακας 45: Περιγραφικά στοιχεία για τις δύο κατηγορίες του αν κρίνεται αναγκαία μια αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος ως προς αν τα τωρινά πρότυπα εξασφαλίζουν διαφάνεια και ομοιομορφία

Group Statistics					
Κρίνετε αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στο Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων	ΝΑΙ	22	2,23	0,685	0,146
	ΟΧΙ	16	3,25	0,683	0,171

Στο δεύτερο πίνακα λαμβάνουμε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στον πίνακα αυτόν εμφανίζονται δύο εγγραφές για τον έλεγχο T-test της ισότητας των δύο μέσων. Αυτό οφείλεται στο ότι για τον υπολογισμό χρησιμοποιούνται διαφορετικοί τύποι, αναλόγως εάν ισχύει ή όχι η ισότητα των διασπορών στις δύο ομάδες. Συνεπώς για να ληφθεί η απόφαση για το ποια αποτελέσματα θα χρησιμοποιηθούν γίνεται αρχικά ο έλεγχος Levene για την ισότητα των διασπορών. Ο έλεγχος υποδεικνύει ότι το κριτήριο Levene είναι στατιστικά μη σημαντικό $p=0,712>0,05$. Επομένως για την εξαγωγή συμπερασμάτων ελέγχεται η πρώτη γραμμή, από όπου και διαπιστώνεται ότι η διαφορά των μέσω όρων του Ναι και Όχι της αναγκαιότητας αλλαγής του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος ως προς το κατά πόσο τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων είναι στατιστικά σημαντική διότι $t(36)=-4,548, p<0,001$.

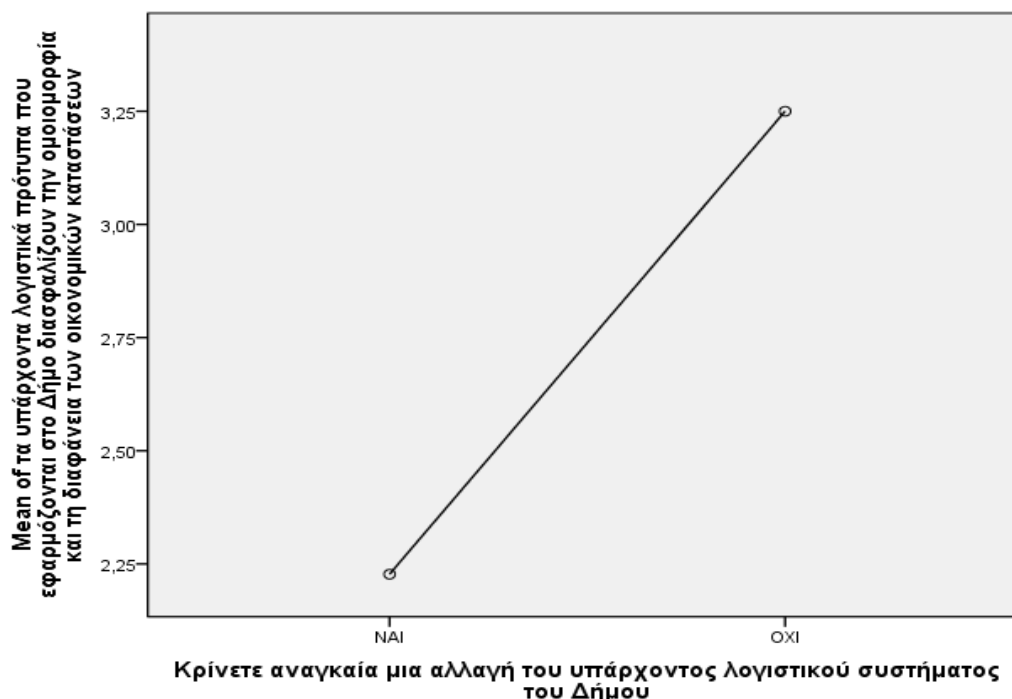
Πίνακας 46 Ανάλυση independent samples T-test μεταξύ της αναγκαιότητας αλλαγής προτύπων και διασφάλιση ομοιομορφίας και διαφάνειας παρόντος προτύπων

		Independent Samples Test									
		Equality of Variances		t-test for Equality of Means							
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Difference		
τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στο Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων	Equal variances assumed	0,139	0,712	-4,548	36	0,000	-1,023	0,225	-1,479	-0,567	
	Equal variances not assumed			-4,550	32,542	0,000	-1,023	0,225	-1,480	-0,565	

Στο διάγραμμα που ακολουθεί παρουσιάζεται η συσχέτιση μεταξύ του αν κρίνεται αναγκαία η αλλαγή των παρόντων προτύπων και του κατά πόσο τα πρότυπα

αυτά διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.

Από τα αποτελέσματα διαπιστώνεται ότι όσοι ερωτώμενοι απάντησαν ότι επιθυμούν αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος συγκέντρωσαν χαμηλότερο μέσο όρο (2,23) σχετικά με την άποψη που έχουν για την ομοιομορφία και διαφάνεια των παρόντων προτύπων από αυτούς που απάντησαν ότι δεν επιθυμούν αλλαγή του τωρινού λογιστικού συστήματος (μέσος όρος είναι 3,25). Επομένως αυτοί που απάντησαν Ναι στην αλλαγή λογιστικού συστήματος πιστεύουν λίγο ότι τα υπάρχοντα πρότυπα διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια και αυτοί που απάντησαν Όχι στην αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος πιστεύουν περισσότερο από πολύ ότι τα τωρινά πρότυπα διασφαλίζουν διαφάνεια και ομοιομορφία.



Διάγραμμα 32 Συσχέτιση αναγκαιότητας αλλαγής λογιστικού συστήματος με το κατά πόσο τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα διασφαλίζουν την διαφάνεια και την ομοιομορφία

Στατιστική σημαντικότητα παρατηρήθηκε και στις ερωτήσεις που αφορούν αν κρίνεται αναγκαία η αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου και αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Για την

ανάλυση των συγκεκριμένων ερωτήσεων χρησιμοποιήθηκε το t-test ανεξάρτητων δειγμάτων (independent samples t-test).

Στο πρώτο πίνακα παρουσιάζονται τα περιγραφικά στοιχεία, εμφανίζονται ξεχωριστά οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις.

Πίνακας 47: Περιγραφικά στοιχεία για τις δύο κατηγορίες του αν κρίνεται αναγκαία μια αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος ως προς το αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων

Group Statistics				
Κρίνετε αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων	22	3,23	0,612	0,130
	16	2,44	0,814	0,203

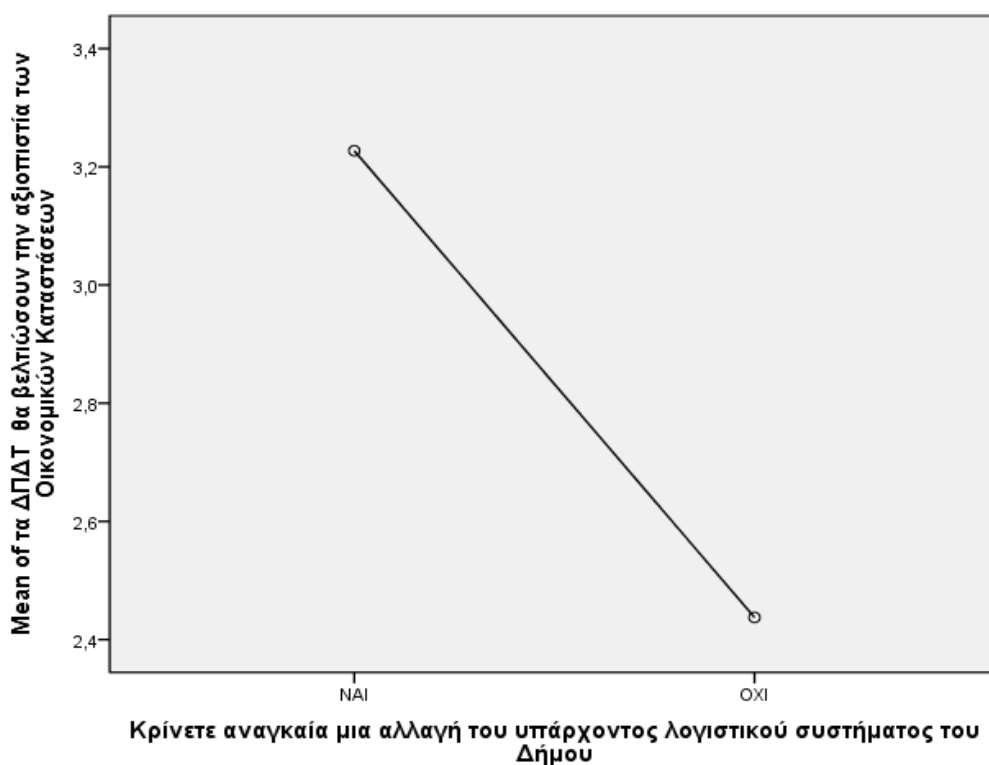
Στο δεύτερο πίνακα εμφανίζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αρχικά ελέγχθηκε το κριτήριο Levene για την ισότητα των διασπορών και απέδειξε ότι το κριτήριο Levene είναι στατιστικά μη σημαντικό $p=0,160 > 0,005$. Επομένως για την εξαγωγή συμπερασμάτων ελέγχεται η πρώτη γραμμή από όπου και διαπιστώνεται ότι η διαφορά των μέσων όρων των απόψεων για το αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων όσων κρίνουν αναγκαία ή όχι την αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος είναι στατιστικά σημαντική $t(36)=3,418, p=0,002$

Πίνακας 48 Ανάλυση independent samples T-test μεταξύ της αναγκαιότητας αλλαγής προτύπων και στο αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων

Independent Samples Test											
		Variances		t-test for Equality of Means						Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper	
τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων	Equal variances assumed	2,058	0,160	3,418	36	0,002	0,790	0,231	0,321	1,258	
	Equal variances not assumed			3,267	26,650	0,003	0,790	0,242	0,294	1,286	

Στο παρακάτω διάγραμμα διαφαίνονται σχηματικά τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω. Παρατηρείται ότι όσοι απάντησαν Ναι στην αλλαγή του υπάρχοντος

λογιστικού συστήματος θεωρούν σε μεγάλο βαθμό (3,23 μέσος όρος) ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων ενώ όσοι απάντησαν Όχι σε μια αλλαγή του λογιστικού συστήματος θεωρούν λίγο (2,44) ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό που παρατηρείται στην συσχέτιση αυτή είναι ότι η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων για τους εργαζόμενους των Δήμων είναι πολύ σημαντική διότι φαίνεται πως είναι και ο λόγος που επιθυμούν την αλλαγή του παρόντος λογιστικού συστήματος. Αυτό ενισχύεται και από τις απαντήσεις που δόθηκαν στην ερώτηση 26 (Αν κρίνετε αναγκαία την αλλαγή για ποιους λόγους την επιθυμείτε;) όπου οι περισσότεροι απάντησαν θετικά περί αξιοπιστίας, διαφάνειας και ομοιομορφίας.



Διάγραμμα 33 Συσχέτιση αναγκαιότητας αλλαγής λογιστικού συστήματος με το κατά πόσο τα θεωρείται ότι τα ΔΠΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων

Στον παρακάτω πίνακα ελήφθησαν υπόψη οι απαντήσεις που δόθηκαν από τους εργαζόμενους των Δήμων, όσων αφορά το αν πιστεύουν ότι τα ΔΠΔΤ συμβάλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας μεταξύ των Δήμων και αν τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν το Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας πληροφοριών και λήψης

ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Για τις ανάγκες της παρούσας συσχέτισης χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής Pearson.

Πίνακας 49: Συσχέτιση Pearson 1ⁿ

Correlations			
		σε ποιο βαθμό συμφωνείτε ότι τα ΔΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων	τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν τον Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών και στη λήψη ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων
σε ποιο βαθμό συμφωνείτε ότι τα πρότυπα αυτά συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων	Pearson Correlation	1	,744**
	Sig. (2-tailed)		0,000
	N	100	100
τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν τον Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών και στη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων	Pearson Correlation	,744**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	
	N	100	100

Από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο ερώτημα 17 και συσχετίζοντας με τις απαντήσεις του ερωτήματος 18, προκύπτει ότι: Η συσχέτιση των μεταβλητών των 2 ερωτήσεων είναι $r= 0,744$, το ακριβές επίπεδο σημαντικότητας είναι $P<0,001$. Έχει επισημανθεί με δύο αστερίσκους γεγονός που σημαίνει ότι η συσχέτιση είναι πολύ σημαντική σε επίπεδο σημαντικότητας 0,01 (1%).

Επομένως και αφού έχει ελεγχθεί η κανονικότητα της κατανομής διαπιστώνεται ότι υπάρχει μια δυνατή θετική συσχέτιση μεταξύ του αν οι ερωτώμενοι συμφωνούν ότι τα ΔΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων (το πλήθος των απαντήσεων ήταν ότι Συμφωνεί το 61%) και στο αν τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν το Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών και στη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων (το πλήθος των απαντήσεων ήταν στο πολύ 57%).

Η ανάλυση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μία ισχυρή θετική συσχέτιση στο ότι οι ερωτώμενοι συμφωνούν πως τα ΔΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων και στο ότι τα ΔΠΔΤ θα βοηθήσουν πολύ τον Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών

και στη λήψη ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Θετική συσχέτιση σημαίνει πως οι τιμές της μιας μεταβλητής αυξάνονται όταν αυξάνονται και της άλλης. Στη συγκεκριμένη συσχέτιση των ερωτήσεων 17 και 18, παρατηρείται ότι υπάρχει μια ισχυρή θετική συσχέτιση. Επομένως οι απαντήσεις της πρώτης ερώτησης επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις απαντήσεις της δεύτερης.

Στον παρακάτω πίνακα ελήφθησαν υπόψη οι απαντήσεις που δόθηκαν από τους εργαζόμενους των Δήμων, όσον αφορά το αν τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν μεγαλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου και στο αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Για τις ανάγκες της παρούσας συσχέτισης χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής Pearson.

Πίνακας 50: Συσχέτιση Pearson 2^η

Correlations			
		τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων και του Δήμου	τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων
τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων και του Δήμου	Pearson Correlation	1	,708**
	Sig. (2-tailed)		0,000
	N	100	100
τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων	Pearson Correlation	,708**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	
	N	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο ερώτημα 22 και συσχετίζοντας με τις απαντήσεις του ερωτήματος 23, προκύπτει ότι: Η συσχέτιση των μεταβλητών των 2 ερωτήσεων είναι $r= 0,708$, το ακριβές επίπεδο σημαντικότητας είναι $P<0,001$. Έχει επισημανθεί με δύο αστερίσκους γεγονός που σημαίνει ότι η συσχέτιση είναι πολύ σημαντική σε επίπεδο σημαντικότητας 0,01 (1%).

Επομένως και αφού έχει ελεγχθεί η κανονικότητα της κατανομής διαπιστώνεται ότι υπάρχει μια δυνατή θετική συσχέτιση μεταξύ του αν οι ερωτώμενοι πιστεύουν ότι τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου (το πλήθος των

απαντήσεων ήταν στο πολύ 52%) και στο αν τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων (το πλήθος των απαντήσεων ήταν ότι Συμφωνεί 42%).

Η ανάλυση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μία ισχυρή θετική συσχέτιση στο ότι οι ερωτώμενοι πιστεύουν πολύ πως τα ΔΠΔΤ θα δημιουργήσουν μεγαλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών καταστάσεων και του Δήμου και στο ότι Συμφωνούν πως τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Θετική συσχέτιση όπως προαναφέρθηκε σημαίνει πως οι τιμές της μιας μεταβλητής αυξάνονται όταν αυξάνονται και της άλλης. Στη συγκεκριμένη συσχέτιση των ερωτήσεων 22 και 23, παρατηρείται ότι υπάρχει μια ισχυρή θετική συσχέτιση. Επομένως οι απαντήσεις της πρώτης ερώτησης επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις απαντήσεις της δεύτερης.

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

5.1. Συμπεράσματα

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να αποδώσει μια πλήρη εικόνα για τα ΔΠΔΤ και να καταδείξει τη χρησιμότητα τους ως προς τη βελτίωση των παρεχόμενων πληροφοριών και τη λήψη ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Ακόμη, μέσω της έρευνας, η μελέτη αυτή θέλει να απεικονίσει την άποψη που έχουν οι εργαζόμενοι των Δήμων για τα ΔΠΔΤ, την κατάσταση που επικρατεί τη δεδομένη στιγμή στις δημόσιες υπηρεσίες και ορισμένους τρόπους για την ομαλή ενσωμάτωση των προτύπων αυτών στους δημόσιους οργανισμούς.

Αρχικά, μελετώντας την Ελληνική και ξένη βιβλιογραφία σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, διαπιστώθηκε ότι τα τελευταία χρόνια, λόγω των διαφόρων κοινωνικοοικονομικών εξελίξεων παγκοσμίως, έχει δημιουργηθεί η ανάγκη για ομοιόμορφες, διαφανείς, και αξιόπιστες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και για αντικειμενική και πλήρη πληροφόρηση. Για το λόγο αυτό όλο και περισσότερες επιχειρήσεις και κράτη στρέφονται στην υιοθέτηση των ΔΠΧΠ και των ΔΠΔΤ.

Στη σημερινή εποχή της ελεύθερης αγοράς και της κατάργησης των οικονομικών συνόρων, αν θέλει μια επιχείρηση να γίνει ότι οι εισηγμένες εταιρίες στα μεγαλύτερα χρηματιστήρια του κόσμου έχουν υιοθετήσει τα ΔΠΧΠ. Τα πρότυπα αυτά δεν περιορίζουν τα οφέλη μόνο εντός της επιχείρησης αλλά προσφέρουν πληθώρα ωφελειών και στους επενδυτές, οι οποίοι έχουν στη διάθεσή τους έγκυρες πληροφορίες για την ορθή λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Η αμφίδρομη αυτή σχέση ωφελειών καταλήγει να προσφέρει πλεονεκτήματα και στην κοινωνία.

Όσον αφορά το Δημόσιο τομέα οι οικονομικές κρίσεις των τελευταίων ετών κατέστησαν αναγκαία την σύνταξη ομοιόμορφων, αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την παροχή πληρέστερων πληροφοριών. Για το σκοπό αυτό όλο και περισσότερες Χώρες διεθνώς στρέφονται προς την κατεύθυνση αυτή. Η εφαρμογή των προτύπων αυτών προσφέρει σημαντικά οφέλη ως προς τη διαφάνεια, τη βελτίωση της λήψης αποφάσεων, τη συγκρισιμότητα μεταξύ των Δήμων και την ενίσχυση της εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και των Δημόσιων υπηρεσιών. Αξίζει να σημειωθεί ότι πριν την υιοθέτηση των ΔΠΔΤ

στην εκάστοτε Χώρα θα πρέπει να δίνεται έμφαση στις τοπικές συνθήκες που επικρατούν και στο βαθμό ετοιμότητας εφαρμογής. Ακόμη τα πρότυπα αυτά θα πρέπει να συνοδεύονται με κατάλληλες μεταρρυθμίσεις και να μην εστιάζουν μόνο στα τεχνικά χαρακτηριστικά, προκειμένου να υπάρξει μια ομαλή προσαρμογή. Σε αντίθετη περίπτωση υπάρχει μεγάλος κίνδυνος αποτυχίας.

Η Ελλάδα είναι μια χώρα, η οποία δεν έχει εφαρμόσει ακόμη πλήρως τα ΔΠΔΤ. Μόνο ελάχιστες Δημόσιες υπηρεσίες είναι αυτές που τα χρησιμοποιούν. Το λογιστικό σύστημα της χώρας μας είναι ιδιαίτερα περίπλοκο και είναι επιτακτική ανάγκη να εναρμονιστεί. Η πολυπλοκότητα του συστήματος έγκειται στο γεγονός ότι για τη σύνταξη του προϋπολογισμού εφαρμόζεται η λογιστική σε ταμειακή βάση, ενώ για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Ακόμη, η δεδουλευμένη βάση εφαρμόζεται με έξι διαφορετικά συστήματα (χωριστά για τα νοσοκομεία, τους δημόσιους οργανισμούς, τις τοπικές κυβερνήσεις κ.λπ.).

Το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η Ελλάδα για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των Δημόσιων υπηρεσιών είναι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων, το οποίο βασίζεται στη δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με το λογιστικό αυτό σύστημα καταρτίζονται τρεις οικονομικές καταστάσεις: Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο Πίνακας διάθεσης κερδών. Δεν υποχρεούται η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών. Οι παραπάνω χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνοδεύονται από ένα Προσάρτημα, το οποίο έχει το ρόλο των σημειώσεων, χωρίς ωστόσο την παροχή ιδιαίτερα λεπτομερών πληροφοριών.

Γίνεται εμφανές λοιπόν, ότι το λογιστικό σύστημα της χώρας μας είναι ελλιπές και υπάρχει η ανάγκη για καθολική εφαρμογή των ΔΠΔΤ, τα οποία θα παρέχουν πληρέστερη και αξιόπιστη πληροφόρηση, προκειμένου να μπορούν να ληφθούν ορθολογικές χρηματοοικονομικές αποφάσεις και να καταστήσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Δημόσιων υπηρεσιών αξιόπιστες και ομοιόμορφες.

Στην παρούσα μελέτη εξετάστηκε με όσον το δυνατόν πιο αξιόπιστο και αντικειμενικό τρόπο σε πρακτικό επίπεδο η παρούσα κατάσταση που επικρατεί όσον

αφορά τα ΔΠΔΤ σε τρεις Δήμους της Θεσσαλονίκης στο Δήμο Παύλου Μελά, Δήμο Κορδελιού-Ευόσμου και Δήμο Αμπελοκήπων Μενεμένης.

Από την έρευνα αυτή διαπιστώθηκε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εργαζομένων δεν γνωρίζει τα ΔΠΔΤ (55% καθόλου, 40% λίγο). Αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι δεν πραγματοποιούνται συστηματικές ενέργειες για την ενημέρωσή τους από κάποιο φορέα. Πιο συγκεκριμένα αυτό γίνεται εμφανές από τις απαντήσεις που δόθηκαν στην ερώτηση που αφορούσε αν υπήρξε κάποια ενημέρωση για τα ΔΠΔΤ (το 96% των ερωτώμενων απάντησε αρνητικά). Από τους ερωτώμενους όπως διαπιστώθηκε με την ανάλυση One Way Anova, οι Λογιστές/Ελεγκτές είναι αυτοί που γνωρίζουν τα ΔΠΔΤ περισσότερο από τους υπόλοιπους εργαζόμενους και οι Διοικητικοί υπάλληλοι αυτοί που έχουν την ελλιπέστερη ενημέρωση.

Η έρευνα αυτή θέλησε να διαπιστώσει αν ο Δήμος είναι έτοιμος να προσαρμοστεί με τις αλλαγές που θα επιφέρουν τα ΔΠΔΤ. Από τις απαντήσεις των ερωτώμενων φάνηκε ότι ο Δήμος δεν είναι έτοιμος να προσαρμοστεί με τις αλλαγές αυτές. Οι λόγοι μπορούν να εξηγηθούν αν λάβουμε υπόψη μας ότι το κράτος δεν πραγματοποιεί ενέργειες για την εκπαίδευση των εργαζομένων, υπάρχει έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, αδυναμία τεχνολογικής υποστήριξης και έλλειψη οδηγιών από τις κρατικές υπηρεσίες.

Όσον αφορά το επίπεδο ομοιομορφίας και διαφάνειας που προσφέρουν τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παρατηρείται σύμφωνα με τις απαντήσεις των περισσότερων εργαζομένων ότι βρίσκεται σε χαμηλό επίπεδο. Βέβαια η διαφορά μεταξύ αυτών που θεωρούν ότι διασφαλίζεται σε αρκετά μεγάλο βαθμό είναι μικρή. Όμως, συνυπολογίζοντας και τις θετικές απαντήσεις των ερωτηθέντων σχετικά με το αν τα ΔΠΔΤ θα προσφέρουν σημαντικές βελτιώσεις στο Δήμο μπορεί να ειπωθεί ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν τις ελλείψεις των παρόντων προτύπων.

Σημαντικός στόχος της έρευνας είναι να περιγραφεί η άποψη των εργαζομένων σχετικά με τον αν τα ΔΠΔΤ είναι ωφέλιμα και σημαντικά για το Δήμο. Από τις απαντήσεις που ελήφθησαν συμπεραίνεται ότι η πλειοψηφία των εργαζομένων θεωρεί ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα μεταξύ των Δήμων, θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης προς τους χρήστες των

οικονομικών καταστάσεων και θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης οι ερωτώμενοι στην πλειοψηφία τους θεωρούν ότι με την εφαρμογή των ΔΠΔΤ θα βελτιωθεί η ποιότητα των πληροφοριών και συνάμα η ορθή λήψη αποφάσεων.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάστηκε στις απαντήσεις των εργαζομένων για το αν κρίνουν αναγκαία την αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος. Οι περισσότεροι δε γνώριζαν ή δεν ήθελα να απαντήσουν. Από τα άτομα που απάντησαν (38) οι περισσότεροι επιθυμούν αλλαγή του λογιστικού συστήματος του Δήμου στον οποίο εργάζονται. Αυτό που προέκυψε από τον έλεγχο του t-test ήταν ότι όσοι απάντησαν θετικά στην αλλαγή, πιστεύουν ότι τα ΔΠΔΤ θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως η αξιοπιστία είναι ένας ιδιαίτερα σημαντικός λόγος που οι εργαζόμενοι επιθυμούν την αλλαγή. Αυτό ενισχύεται και από τις απαντήσεις που δόθηκαν στην ερώτηση σχετικά με τους λόγους αλλαγής του λογιστικού συστήματος. Άλλοι λόγοι που αναφέρθηκαν ήταν μεταξύ άλλων η βελτίωση της ομοιομορφίας και της διαφάνειας, η βελτίωση της γραφειοκρατίας και η αύξηση της λογοδοσίας του Δήμου.

Ένα σημαντικό ζήτημα είναι η ομαλή προσαρμογή των ΔΠΔΤ στις Δημόσιες υπηρεσίες. Για το σκοπό αυτό οι εργαζόμενοι κλήθηκαν να απαντήσουν ποιος κατά τη γνώμη τους θα ήταν ο καλύτερος τρόπος για να πραγματοποιηθεί αυτό. Αυτό που προέκυψε είναι ότι ιδιαίτερα χρήσιμο για τους εργαζομένους είναι η διεξαγωγή σεμιναρίων από έμπειρα άτομα, γραπτές οδηγίες και εγκύκλιοι, η πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού, η εγκατάσταση σύγχρονου λογισμικού και η συνεχής επιμόρφωση στο χώρο εργασίας. Ακόμη, ωφέλιμο σύμφωνα με τους ίδιους είναι η γνωστοποίηση για το πώς εφαρμόστηκαν τα συγκεκριμένα πρότυπα από άλλους Δήμους και η πραγματοποίηση διαδραστικών e-σεμιναρίων με δυνατότητα έκφρασης αποριών.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι παρά το γεγονός ότι η πλειοψηφία των εργαζομένων δε γνωρίζει σε μεγάλο βαθμό τα ΔΠΔΤ, έχει αναγνωρίσει τις ελλείψεις του παρόντος λογιστικού συστήματος και κρίνει θετικά τις βελτιώσεις που θα επιφέρουν τα ΔΠΔΤ στη συνολική λειτουργία του Δήμου. Βέβαια οι Δήμοι που εξετάζονται στην παρούσα έρευνα δεν είναι ακόμη σε θέση να εφαρμόσουν τα εν λόγω πρότυπα. Για την ομαλή προσαρμογή των Δημόσιων

υπηρεσιών με τα πρότυπα αυτά, σύμφωνα με τους ερωτώμενους, είναι επιτακτική ανάγκη το κράτος να πάρει πρωτοβουλίες για την εκπαίδευση του παρόντος προσωπικού, την πρόσληψη εξειδικευμένων ατόμων και την εγκατάσταση σύγχρονου λογισμικού.

5.2. Προτάσεις

Η ενσωμάτωση των Διεθνών προτύπων Δημοσίου Τομέα στη χώρα μας είναι μια καινοτόμος διαδικασία που πέρα από τη Λογιστική της σημασία θα αλλάξει σημαντικά τον τρόπο λειτουργία του Δήμου στο σύνολό του. Για το λόγο αυτό θα πρέπει η μετάβαση αυτή να γίνει με σωστή προετοιμασία και ορθό προγραμματισμό.

Οι Δημόσιες υπηρεσίες που θα εφαρμόσουν τα IPSAS πρέπει να δώσουν έμφαση σε ορισμένα σημεία που έχουν ιδιαίτερη σημασία:

- Να ορισθεί από το κράτος μια ομάδα ατόμων, η οποία θα αποτελείται από εξειδικευμένα άτομα πάνω στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, προερχόμενα από τον οικονομικό κλάδο και από τον κλάδο της πληροφορικής. Ο σκοπός δημιουργίας της ομάδας αυτής θα είναι να συγκεντρώσουν και να μελετήσουν τόσο τα εθνικά, όσο και τα πρότυπα IPSAS, προκειμένου να καταγραφούν με λεπτομέρεια οι διαφορές που θα προκύψουν κατά την υιοθέτηση των προτύπων αυτών. Στη συνέχεια να γίνει προσπάθεια εναρμόνισης των IPSAS με τα υπάρχοντα πρότυπα.
- Να δοθεί έμφαση στην εκπαίδευση και ενημέρωση του παρόντος προσωπικού μέσω σεμιναρίων, οδηγιών και εγκυκλίων.
- Να γίνει πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού πάνω στα IPSAS και με πολύ καλή γνώση πληροφοριακών συστημάτων και συστημάτων ERP.
- Να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στην υλικοτεχνική υποδομή των υπηρεσιών και στην εγκαταστάτη σύγχρονου λογισμικού που να μπορεί να υποστηρίξει τα ΔΠΔΤ και να δίνει άμεσες πληροφορίες στα κατάλληλα τμήματα, προκειμένου να επιτευχθεί η έγκαιρη και ορθή πληροφόρηση. Τα οφέλη του σύγχρονου λογισμικού που προτείνεται θα οδηγήσουν σε μείωση της γραφειοκρατίας, που σήμερα δημιουργεί ιδιαίτερα προβλήματα στη λειτουργικότητα των δημόσιων υπηρεσιών.

- Να δημιουργηθούν κλιμάκια από εξειδικευμένα άτομα ανά γεωγραφική περιοχή, τα οποία να επισκέπτονται σε τακτά χρονικά διαστήματα τις δημόσιες υπηρεσίες, προκειμένου να βοηθούν τους εργαζομένους στα τυχόν προβλήματα που θα αντιμετωπίσουν κατά τη διάρκεια της πρώτης εφαρμογής και υιοθέτησης των ΔΠΔΤ.
- Να δημιουργηθεί μια ηλεκτρονική πλατφόρμα όπου οι εργαζόμενοι των δημόσιων υπηρεσιών να μπορούν να καταθέτουν τις απορίες τους και να ζητούν περαιτέρω διευκρινίσεις σε ζητήματα που τους απασχολούν.

Όταν θα επιτευχθεί η καθολική εφαρμογή των IPSAS σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα θα μιλάμε πλέον για μια νέα εποχή της Δημόσιας λογιστικής, όπου θα κυριαρχεί η ομοιομορφία, η διαφάνεια και η αξιοπιστία. Τότε θα μπορούν οι Δήμοι της χώρας μας να αναζητούν εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, συμμετέχοντας σε προγράμματα χρηματοδότησης της Ε.Ε., με τα οποία θα εκτελούνται σημαντικά έργα που θα αλλάξουν την ποιότητα ζωής των πολιτών.

Εκτός των προαναφερθέντων κρίνεται χρήσιμο να γίνουν προτάσεις για μελλοντική έρευνα καθώς έχει ιδιαίτερη σημασία και δίνει τροφή για μελλοντική ενασχόληση και περαιτέρω ανάλυση του συγκεκριμένου θέματος. Η συγκεκριμένη έρευνα βασίστηκε σε τρεις Δήμους της Θεσσαλονίκης, οπότε καλό θα ήταν να πραγματοποιηθούν παρόμοιες έρευνες σε περισσότερες Δημόσιες υπηρεσίες προκειμένου να υπάρχει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με την κατάσταση που επικρατεί στη Χώρα μας. Επίσης, καλό θα ήταν να πραγματοποιηθούν συνεντεύξεις από άτομα που κατέχουν υψηλές θέσεις στις Δημόσιες υπηρεσίες έτσι ώστε να διαπιστωθούν αναλυτικότερα τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι Δήμοι.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Δημητράς, Α. & Βρέντζου, Ε. (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: Ελληνικά ακαδημαϊκά βιβλία και βοηθήματα.

Δημητριάδης, Α. Κοίλιας, Χ., & Κώστας, Θ. (2009). *Λογιστικά πληροφοριακά συστήματα*. Αθήνα: Νέων τεχνολογιών.

Δημητρίου, Μ. & Παπαλεξανδρή, Ν. (1998). *Εισαγωγή στη διοίκηση επιχειρήσεων*. Αθήνα: Ευγ. Μπένου.

Δημητρόπουλος, Π. Αστερίου, Δ., Κουσενίδης, Δ., & Λεβέντης, Σ. (2013, 06). The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece. *Advances in Accounting*, σσ. 108-123.

Δήμος Αμπελοκήπων Μενεμένης. (n.d.). *Δήμος Αμπελοκήπων Μενεμένης*. Ανάκτηση 6 22, 2018, από ΠΡΟΦΙΛ ΔΗΜΟΥ ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΜΕΝΕΜΕΝΗΣ: <http://www.ampelokipi-menemeni.gr/LinkClick.aspx?fileticket=4oNbpPKsSPc%3d&tabid=658>

Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης. (n.d.). *Επιχειρηματικό πρόγραμμα Δήμου Αμπελοκήπων – Μενεμένης 2014-2019*. Ανάκτηση 6 23, 2018, από Δήμος Αμπελοκήπων Μενεμένης: <http://www.ampelokipi-menemeni.gr/Portals/2/files/images/ISO/%CE%A4%CE%95%CE%A5%CE%A7%CE%9F%CE%A3%20%CE%91%20%CE%A3%CE%A4%CE%A1%CE%91%CE%A4%CE%97%CE%93%CE%99%CE%9A%CE%9F%CE%A5%20%CE%A3%CE%A7%CE%95%CE%94%CE%99%CE%91%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A5%20020316.pdf>

Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου. (n.d.). *Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου*. Ανάκτηση 6 22, 2018, από <http://www.kordelio-evosmos.gr>

Δήμος Παύλου Μελά. (n.d.). Ανάκτηση 6 20, 2018, από <http://www.pavlosmelas.gr/index.php/features>

Δήμος Παύλου Μελά. (2014). Ανάκτηση 6 20, 2018, από Δήμος Παύλου Μελά τμήμα αστικής ανάπτυξης και χρηματοδοτικών προγραμμάτων: <http://www.pavlosmelas.gr/>

Καραγιώργος, Θ. (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία & Πράξη*. Θεσσαλονίκη: Αφοι Θ. ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΥ Ο.Ε.

Κονδύλης, Ε. (1982). Η λήψη των αποφάσεων και τα προβλήματα κατά την υλοποίησή τους. *SPOUDAI - Journal of Economics and Business*, σσ. 550-559.

Κουκουλιώτης, & Θεοδορίδου. (2011). Κατάρτιση Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας (ΟΕΥ) του Δήμου Αμπελοκήπων-Μενεμένης. *Συνεδρίαση Δ.Σ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ*.

Λαζαρίδης, Γ., & Παπαδόπουλος, Δ. (2005). *Χρηματοοικονομική Διοίκηση: Βασικές έννοιες χρηματοοικονομικής, Χρηματοοικονομικός Σχεδιασμός και Διοίκηση Κεφαλαίου Κίνησης*. Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονία.

Λιουμιώτης, Β. (2014). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα IPSAS. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών*. Αθήνα.

Μαυρομάτης, Ε. (2016). Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (I.P.S.A.S.). *Σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών*. Αθήνα: ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.

Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θεωρία και πράξη*. Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονία.

Παπαδόγγονας, Θ., & Σπυριούνη, Σ. (2013). *Τεχνικές ανάλυσης διοικητικών και οικονομικών αποφάσεων*. Αθήνα: Παπαδόγγονας, Σπυριούνη.

Παπαναστασάτος, Α. (1992). *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Θεωρητική Προσέγγιση και Πρακτική Εφαρμογή*. Πειραιάς: Σταμούλη.

Παρασκευόπουλος, Ι. (1993). *Μεθοδολογία επιστημονικής έρευνας*. Αθήνα : Ιδιωτική έκδοση.

Παρατσιώκα, Ν., & Danchev, S. (27 Ιουνίου, 2017). *IOBE*. Ανακτήθηκε 26 Σεπτεμβρίου, 2018, από http://iobe.gr/docs/research/RES_04_27062017_REP_GR.pdf.

Σακέλλη, Ε. (2005). *Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λοογιστικό Σχέδιο*. Αθήνα: Ε.Σακέλλη.

Σακέλλης, Ε. (2002). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδιασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία. Πρακτικές Εφαρμογές*. Αθήνα: Ε.Σακέλλη.

Στεφάνου, Κ. (2013). *Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με χρήση excel*. Θεσσαλονίκη: Κωσταντίνος Ι. Στεφάνου.

Σώμα ορκωτών λογιστών. (2016, 11). Ανάκτηση 02 26, 2018, από The Institute of Certified Public Accountants of Greece.

Τούρνα, Ε. (2015). *Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράμματα και Βοηθήματα*. Ανάκτηση 02 13, 2018, από www.kallipos.gr:
https://repository.kallipos.gr/pdfviewer/web/viewer.html?file=/bitstream/11419/946/1/00_master_document.pdf

Τσακλαγκάνος Ά. (2011). *Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)*. Θεσσαλονίκη: Κυριακίδη Α.Ε.

Τσακλάγκανος, Ά., & Σπαθής, Χ. (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ACCA. (2017). *IPSAS implementation: current status and challenges*. ACCA.

Al-Zubi, Z. (2015, 05 08). The extent of applying the International Public Sector. *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences*.

Andre, P., Dionysiou, D., & etc. (2018). Mandated disclosures under IAS 36 Impairment of Assets and IAS 38 Intangible Assets: value relevance and impact on analysts' forecasts. *Applied Economics*, σσ. 707-725.

Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a traditional economy: Case study of Estonia. *Public Adimistration and Development*.

Brusca, I., Caperchione, & etc. (2015). *Public sector Accounting and auditing in Europe: The challeng of Harmonization*, Palgrave Macmillan. London: Palgrave Macmillan.

Chan, J. (2008, 06 25). INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS: CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES. Napoli.

- Christianens, J., & Van thielen, T. (2018, 02). Does IPSAS Meet Heriage Assets User Needs? *International Jurnal of Public Adiministration*.
- Ernest, & Young. (2012). Toward transparency:a comparative study of governmental accounting in Europe. *Youscribe*.
- Financial Accounting Standards Board. (2008). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*. FASB.
- Frans van Schaik. (2017, April). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Ανάκτηση 02 20, 2018, από iasplus: www.iasplus.com
- Grant Thorton. (2005). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*. Αθήνα: Grant Thorton.
- Grant Thorton. (2006). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*. Αθήνα: Grant Thorton.
- Grant Thorton. (2016). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*. Αθήνα : Grant Thorton AE.
- Grossi, G., & soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus: A joyranal of Accounting Finance amf Business Studies*, σσ. 525-552.
- Harsányi, G., István Lukács, L., & etc. (2016). EPSAS: Investment Into the Future. *Public Finance Quarterly*, σσ. 480-499.
- Hepworth, N. (2017, 01 12). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? *Public Money & Management*, σσ. 141-148.
- IFAC. (2017). Ανάκτηση 2018, από IFAC: <http://www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report>
- IFAC. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC.
- IFRS Foundation. (2016, 05). *IFRS*. Ανάκτηση 2 19, 2018, από Due Process Handbook: <http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook.pdf?la=en&hash=E301B3030818C11E7E5A8A256745C66145E9C480>
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC.
- IPSASB. (n.d.). *IFAC*. Ανάκτηση 02 22, 2018, από IPSASB : <https://www.ipsasb.org>
- Jirásková, S. (2013, February 10). RANGE OF DATA REPORTED TO THE REQUIREMENTS OF THE IAS 12 AND IMPACT OF THE IFRS ADOPTION FOR TAX PURPOSES IN THE TAX

COLLECTION OF THE CZECH REPUBLIC. *ACTA UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ET SILVICULTURAE MENDELIANAE BRUNENSIS*, σσ. 961-966.

- Laerd Statistics. (2018). Ανάκτηση 09 20, 2018, από <https://statistics.laerd.com/spss-tutorials/pearsons-product-moment-correlation-using-spss-statistics.php>
- L.Chan, J., & Zhang, Q. (2012). GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS AND POLICIES. *The International Handbook of Public Financial Management*, σσ. 742-766.
- Müller, M. B. (2018). *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards, 2nd Edition*. John Wiley & sons Ltd.
- Muller, T., & Berger, M. (2012). *A summary of International Public Sector Accounting Standards, 2nd Edition*. John Wiley & Sons.
- Neel, M. (2017). Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption. *Contemporary Accounting Research*, 658-690.
- Oecd/Ifac. (2017, 11). *Oecd ilibrary*. Ανάκτηση 07 19, 2018, από Oecd ilibrary: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries_9789264270572-en
- Oulasvitra, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC.A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, σσ. 272-285.
- Pacter, P. (2017). *IFRS*. Ανάκτηση 02 20, 2018, από Pocket Guide to IFRS Standards:: <http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/documents/pocket-guide-2017.pdf?la=en&hash=557CD906011A1DCC4D048624D25219FA0067C8A6>
- PWS. (2015). *PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, Towards a new era in government accounting and reporting*. Pws.
- Richard, J. (2016). *IFRS in a Global World International and Critical Perspectives on Accounting*. London: Springer.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Μέθοδοι έρευνας στις επιχειρήσεις και την οικονομία* . Δίσιγμα .
- Simon, A. D. (2007). *International Accounting/Financial Reporting Standards Guide*. a Wolters Kluwer business.
- Spathis, C., & Georgakopoulou, E. (2007, 02 01). The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece. *Int. J. Financial Services Management*, σ. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.871.7830&rep=rep1&type=pdf>.

- Taxheaven*. (2015, 10 17). Ανάκτηση 06 21, 2018, από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/715>
- Vermeulen, S. B. (2015, 08 28). Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. *Research in World Economy*, σσ. 23-35.
- White, M. (1980). Managing Public Systems: Analytic Techniques for Public Administration, . *The American review of public administration*.
- Winston, G. (1989, Αύγουστος). Imperfectly rational choice: Rationality as the result of a costly activity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, σσ. 67-86.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Υπόδειγμα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων:

	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ			
	(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε €			
	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	30/6/2016	30/6/2015	30/6/2016	30/6/2015
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία	498.767.593	497.881.150	291.507.053	289.382.423
Επενδύσεις σε ακίνητα	5.735.551	6.118.721	5.735.551	6.118.721
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	25.980.326	29.089.329	214.512.121	194.577.299
Αποθέματα	196.780.190	197.792.010	172.023.416	172.697.801
Απαιτήσεις από πελάτες	32.573.115	15.546.511	33.303.033	41.746.395
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	449.574.590	343.899.537	266.018.342	208.957.588
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.209.411.365	1.090.327.258	983.099.516	913.480.227
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
Μετοχικό κεφάλαιο	119.732.588	161.911.113	119.732.588	161.911.113
Λοιπά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων	795.858.039	635.297.434	596.702.003	471.504.619
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων ιδιοκτητών μητρικής (α)	915.590.627	797.208.547	716.434.591	633.415.732
Μη ελέγχουσες συμμετοχές (β)	-	-	-	-
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (γ) = (α)+(β)	915.590.627	797.208.547	716.434.591	633.415.732
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	144.189.979	143.916.512	144.189.979	143.916.512
Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	21.071.309	25.720.528	15.161.648	12.724.426
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	180.164	2.877.527	-	2.669.667
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	128.379.286	120.604.144	107.313.298	120.753.890
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)	293.820.738	293.118.711	266.664.925	280.064.495
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)	1.209.411.365	1.090.327.258	983.099.516	913.480.227

	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ			
	(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε €			
	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	1/7/2015- 30/6/2016	1/7/2014- 30/6/2015	1/7/2015- 30/6/2016	1/7/2014- 30/6/2015
Κύκλος εργασιών	637.557.328	582.548.135	550.508.516	518.969.929
Μικτά κέρδη / (ζημιές)	337.930.145	309.705.031	252.333.811	242.010.038
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματ/τικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	160.997.019	137.936.653	115.009.969	105.049.293
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	165.131.638	136.950.418	117.112.566	101.717.465
Μείον φόροι	(43.867.977)	(32.113.054)	(34.655.524)	(27.054.062)
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους (Α)	121.263.661	104.837.364	82.457.042	74.663.403
Κατανέμονται σε:				
- Ιδιοκτήτες μητρικής	121.263.661	104.837.364	82.457.042	74.663.403
- Μη ελέγχουσες συμμετοχές	-	-	-	-
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Β)	(4.423.106)	(3.157.660)	(979.706)	(502.942)
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Α) + (Β)	116.840.555	101.679.704	81.477.335	74.160.461
- Ιδιοκτήτες μητρικής	116.840.555	101.679.704	81.477.335	74.160.461
- Μη ελέγχουσες συμμετοχές	-	-	-	-
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά (σε €)	0,8913	0,7705	0,6060	0,5488
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματ/τικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικών αποσβέσεων	183.707.664	159.262.340	130.065.028	120.018.853

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ				
(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε €				
	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	30/6/2016	30/6/2015	30/6/2016	30/6/2015
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων έναρξης χρήσης (01.07.2015 και 01.07.2014 αντίστοιχα)	797.208.547	744.510.358	633.415.732	608.236.785
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης μετά από φόρους (συνεχιζόμενες και διακοπείσες δραστηριότητες)	116.840.555	101.679.704	81.477.335	74.160.461
Αύξηση/(μείωση) Μετοχικού Κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση λοιπών αποθεματικών	(404)	-	(404)	-
Αναβαλλόμενη φορολογία εξόδων αύξησης μετοχικού κεφαλαίου	66.876	-	66.876	-
Επίδραση λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της Τανουσίριαν Α.Ε.	1.710.962	-	1.710.962	-
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	(48.981.514)	-	(48.981.514)
Λοιπές κινήσεις	(235.909)	-	(235.909)	-
Καθαρό εισόδημα καταχωρημένο απευθείας στην καθαρή θέση	-	-	-	-
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων λήξης χρήσης (30.06.2016 και 30.06.2015 αντίστοιχα)	915.590.627	797.208.547	716.434.591	633.415.732

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΧΡΗΣΗΣ - ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ				
(ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε €				
	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	1/7/2015- 30/6/2016	1/7/2014- 30/6/2015	1/7/2015- 30/6/2016	1/7/2014- 30/6/2015
Λειτουργικές δραστηριότητες				
Κέρδη χρήσης προ φόρων	165.131.638	136.950.418	117.112.566	101.717.465
Πλέον / μείον προσαρμογές για:				
Αποσβέσεις ενσώματων & άυλων παγίων στοιχείων	22.670.199	21.248.872	15.017.919	14.902.182
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης (καθαρό ποσό)	101.211	238.007	95.616	233.640
Λοιπες προβλέψεις	78.248	38.559	(18.569)	50.179
Αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστηριότητας	(2.204.856)	2.731.855	(2.208.160)	2.722.418
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	(8.348.835)	(9.047.370)	(6.173.166)	(6.584.504)
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	6.459.516	7.378.565	6.315.869	7.261.292
Συναλλαγματικές διαφορές	8.980	(124.952)	(8.874)	(31.730)
Λειτουργικό κέρδος προ μεταβολών του κεφαλαίου κίνησης	183.896.101	159.413.954	130.133.201	120.270.942
Μεταβολές λογαριασμών Κεφαλαίου Κίνησης				
(Αύξηση)/ μείωση αποθεμάτων	914.239	(11.612.857)	674.385	(6.685.548)
(Αύξηση)/ μείωση απαιτήσεων	(15.561.651)	12.188.831	5.246.754	(5.224.683)
(Αύξηση)/ μείωση λοιπών λογαριασμών κυκλοφορούντος ενεργητικού	4.830.464	(215.080)	4.237.545	(76.662)
(Αύξηση)/ μείωση βραχυπρόθεσμων δεσμευμένων τραπεζικών καταθέσεων	-	7.138.988	-	-
Αύξηση/(μείωση) υποχρεώσεων (πλην τραπεζών)	(13.396.481)	731.540	(11.837.139)	(6.681.772)
Άλλα	65.180	(6.839)	65.179	(6.841)
Μείον:				
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	(6.205.596)	(7.048.438)	(6.067.344)	(6.932.255)
Καταβεβλημένοι φόροι	(42.832.331)	(31.676.155)	(36.936.956)	(27.968.322)
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	111.709.925	128.913.944	85.515.625	66.694.859
Επενδυτικές δραστηριότητες				
Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου θυγατρικής	-	-	(40.708.463)	(25.000.002)
Αγορές ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	(34.687.195)	(59.146.194)	(19.764.980)	(12.132.395)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	78.498	2.867.696	571.182	2.867.696
Τόκοι εισπραχθέντες	7.503.173	9.313.485	6.199.864	6.617.982
Επενδύσεις σε χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση	-	(6.268.188)	-	-
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	(27.105.524)	(53.233.201)	(53.702.397)	(27.646.719)
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες				
Αναληφθέντα δάνεια	-	2.877.527	-	2.669.667
Εξοφλήσεις δανείων	(2.697.362)	(20.039.718)	(2.669.667)	(20.039.718)
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις	-	(1.373.561)	-	(1.373.561)
Μερίσματα πληρωθέντα	-	(45.785.283)	-	(45.785.283)
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	(2.697.362)	(64.321.035)	(2.669.667)	(64.528.895)
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα χρήσης (α) + (β) + (γ)	81.907.039	11.359.708	29.143.560	(25.480.755)
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης χρήσης	298.918.408	287.567.276	169.893.073	195.373.828
Συναλλαγματικές διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	(489.482)	(8.576)	-	-
Ταμειακά διαθέσιμα απορροφούμενης εταιρείας (Ταννοσίριαν Α.Ε.)	14.396.721	-	14.396.721	-
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήσης	394.732.686	298.918.408	213.433.355	169.893.073
Διαθέσιμα στο ταμείο	2.959.168	4.031.446	2.500.579	3.582.257
Υπόλοιπο αλληλόχρεων λογαριασμών τραπεζών	4.264.832	-	4.264.832	-
Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	387.508.686	294.886.962	206.667.944	166.310.816
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήσης	394.732.686	298.918.408	213.433.355	169.893.073

Λοιπά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε ισχύ

Το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη έχει ως στόχο να ενισχύσει την συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων από χρήση σε χρήση και σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις για αυτό καταδεικνύει τον λογιστικό χειρισμό ορισμένων γεγονότων και τις γνωστοποιήσεις προκειμένου να τηρείται η συνέπεια στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π. 8 εφαρμόζεται για την επιλογή λογιστικών πολιτικών, τις πιθανές αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές καθώς και τη διόρθωση λαθών που έχουν προκύψει από προηγούμενα έτη (Grant Thornton, 2005).

Το Δ.Λ.Π. 10 που σχετίζεται με τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού έχει ως στόχο να προσδιορίσει τη στιγμή που η επιχείρηση υποχρεούται να αναπροσαρμόσει τις οικονομίες τις καταστάσεις για τα

λογιστικά αυτά γεγονότα καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις κατά την ημερομηνία έκδοσης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (Grant Thornton, 2005).

Το **Δ.Λ.Π. 11** αναφέρεται στις Συμβάσεις κατασκευής έργου. Οι συμβάσεις αυτές έχουν προκύψει ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία σχετίζονται μεταξύ τους σε ότι αφορά τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή τη χρήση τους. Οι συμβάσεις αυτές χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- Τις Συμβάσεις σταθερής τιμής όπου ο κατασκευαστής συμφωνεί να λαμβάνει μία συγκεκριμένη συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσό ανά κατασκευαζόμενη μονάδα.
- Τις Συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής όπου ο κατασκευαστής εκτός από το συμφωνημένο κόστος συν ενός ποσού πάνω στο κόστος αυτό.

Η επιχείρηση με βάση το πρότυπο αυτό θα πρέπει να παρέχει επαρκής πληροφόρηση όσον αφορά το ποσό του συμβατικού εσόδου, τον τρόπο προσδιορισμού του καθώς και πληροφόρηση σχετικά με πιθανές ζημιές ή κέρδη καθώς επίσης και για το ποσό των προκαταβολών και των παρακρατήσεων (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το **Δ.Λ.Π. 18** αφορά τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από διάφορα γεγονότα όπως πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, από τόκους, έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης, έσοδα από μερίσματα. Στα αγαθά περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα και τα ιδιοπαραγόμενα. Τα έσοδα υπολογίζονται όταν θεωρείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα προκύψουν από αυτά και ότι μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Το πρότυπο αυτό παρέχει επίσης πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή των κριτηρίων που πρέπει να τηρούνται για την αναγνώριση του εσόδου.

Το πρότυπο αυτό δεν αφορά τα έσοδα που προκύπτουν από :

- Μισθώσεις σχετικό πρότυπο (Δ.Λ.Π. 17),
- Μερίσματα όταν γίνεται ενοποίηση με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (Δ.Λ.Π. 28),
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια (Δ.Π.Χ.Α. 4),
- Μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (Δ.Λ.Π. 39),
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων,
- Αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41),
- Τα έσοδα που προκύπτουν σύμφωνα με το (Δ.Π.Χ.Α. 6) και αφορούν την εξόρυξη ορυκτών και μεταλλευμάτων (Τούρνα, 2015).

Το **Δ.Λ.Π. 20** είναι το πρότυπο που ασχολείται με την Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Επιχορήγησης. Σκοπός του εν λόγω προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις και ενισχύσεις. Για να παρουσιαστούν λογιστικά οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει η οικονομική μονάδα να δεσμευτεί ότι θα τηρεί τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται όταν:

- Προκύπτουν ειδικά προβλήματα κατά την λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων
- Το κράτος παρέχει ελαφρύνσεις στην οικονομική μονάδα όπως φοροαπαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις, μείωση φορολογικού συντελεστή κ.α.
- Το κράτος συμμετέχει ως ιδιοκτήτης στην επιχείρηση
- Κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με την Γεωργία (Τούρνα, 2015)

Το **Δ.Λ.Π. 21** που είναι αρμόδιο για τις επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος στοχεύει να προσδιορίσει το πώς πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις μιας οντότητας οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες. Ως τέτοιου είδους συναλλαγές θεωρούνται : Αγορά η πώληση αγαθών και υπηρεσιών όπου το ανταλλάξιμο ποσό υπολογίζεται σε ξένο νόμισμα, η λήψη και παροχή δανείων σε ξένο νόμισμα, αγορά ή πώληση περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα. Το Δ.Λ.Π. 21 δεν λαμβάνει εφαρμογή σε παράγωγα σε ξένο νόμισμα με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 39 (Τούρνα, 2015).

Το **Δ.Λ.Π. 23** είναι το πρότυπο που ασχολείται με το κόστος δανεισμού σχετικά με τον προσδιορισμό του λογιστικού χειρισμού και των γνωστοποιήσεων αυτού. Τα πιο συχνά έξοδα που συναντώνται στο κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων, τα έξοδα για τη λήψη δανείου, οι χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις και συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα. Το κόστος δανεισμού αντιμετωπίζεται κατά κόρον ως έξοδο εκτός όταν το κόστος αυτό επιβαρύνει με άμεσο τρόπο την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός προετοιμαζόμενου περιουσιακού στοιχείου με αποτέλεσμα να αποτελεί τμήμα του κόστους αυτού (Τούρνα, 2015).

Το **Δ.Λ.Π. 24** είναι το πρότυπο που αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών. Σκοπός του είναι να παρέχει πληροφορίες και γνωστοποιήσεις από των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων εστιάζοντας στο γεγονός ότι η οικονομική θέση, τα κέρδη ή οι ζημίες μια οντότητας μπορεί να έχουν επηρεαστεί από συνδεδεμένα μέρη και από συναλλαγές και ανεξόφλητα υπόλοιπα. Το Δ.Λ.Π. 24 εφαρμόζεται κυρίως για την εύρεση σχέσεων και συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων

μερών, για πιθανά ανεξόφλητα υπόλοιπα συν τον δεσμεύσεων μεταξύ της οικονομικής οντότητας και των συνδεδεμένων μερών και για τις γνωστοποιήσεις που υποχρεωτικά πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Grant Thornton, 2016).

Το **Δ.Λ.Π. 26** είναι το πρότυπο που ασχολείται με την Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών εξόδου από την υπηρεσία σκοπός του είναι να υπολογίσει το κόστος παροχών των εργαζομένων στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις λόγω συνταξιοδότησης. Το παρόν πρότυπο ασχολείται με σύνολο προγραμμάτων για μία ομάδα εργαζομένων και δεν ισχύει για έναν και μόνο εργαζόμενο αρμόδιο για αυτό είναι το Δ.Λ.Π. 19 παροχές σε εργαζομένους (Τούρνα, 2015).

Ο σκοπός του προτύπου **Δ.Λ.Π. 27** σύμφωνα με την (παρ.) του προτύπου αυτού είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις σχετικά με επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Το **Δ.Λ.Π. 28** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των επιχειρήσεων που έχουν επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Συγγενής είναι η επιχείρηση στην οποία η οντότητα λαμβάνει μέρος στις αποφάσεις της και δεν θεωρείται θυγατρική ή κοινοπραξία.

Το πρότυπο αυτό δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που προέρχονται από: οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts) κ.α. (Τούρνα, 2015)

Το **Δ.Λ.Π. 29** Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες πρέπει να δίνει την ανάλογη καθοδήγηση ώστε η επιχείρηση να μπορεί να προσδιορίζει το νόμισμα αποτίμησης και παρουσίασης. Το Δ.Λ.Π. 29 εφαρμόζεται στην καθαρή θέση της επιχείρησης τις περιόδους κατά τη διάρκεια της οποίας η οικονομία και η παρουσίαση του νομίσματος υπόκεινται σε υπερπληθωρισμό (Σακέλλη, 2005).

Το **Δ.Λ.Π. 33** κέρδη ανά μετοχή είναι ένα αρκετά σημαντικό πρότυπο διότι μέσω του τρόπου προσδιορισμού και παρουσίασης των κερδών δίνει την δυνατότητα σύγκρισης της απόδοσης μιας επιχείρησης είτε διαχρονικά είτε συγκριτικά με άλλες οντότητες. Το πρότυπο αυτό ασχολείται κυρίως με τον υπολογισμό κερδών ή μειωμένων κερδών ανά μετοχή και δίνει πληροφορίες σχετικά με τις ατομικές και ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις μέσω των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων. Το Δ.Λ.Π. 33 εφαρμόζεται στις ατομικές, ενοποιημένες ομίλου επιχειρήσεων όταν οι κοινές μετοχές τους ή οι τίτλοι κοινών μετοχών μπορούν να διαπραγματευτούν σε οργανωμένη αγορά ή βρίσκονται στη διαδικασία εκδόσεις νέων μετοχών (Νεγκάκης, 2015).

Το **Δ.Α.Π. 34** είναι το πρότυπο που ασχολείται με τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές και στοχεύει να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης μιας αναφοράς, να προσδιορίσει τις αρχές, τους κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρης ή συνοπτικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σε μια ενδιάμεση περίοδο. Μέσω των αξιόπιστων οικονομικών αναφορών που προσδιορίζονται από το πρότυπο αυτό δίνονται αξιόπιστες και σημαντικές πληροφορίες για τα κέρδη, τις ταμειακές ροές και την ρευστότητα στους ενδιαφερόμενους επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Grant Thornton, 2016).

Το πρότυπο **Δ.Α.Π. 37** το οποίο ασχολείται με τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις έχει ως σκοπό να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τον σωστό τρόπο αναγνώρισης και επιμέτρησης των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις ορθές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να έχουν μια σαφή και πλήρης εικόνα για το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους. Η εφαρμογή του προτύπου καλύπτει το σύνολο των επιχειρήσεων για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων εκτός από αυτές που προέρχονται από εκτελεστές συμβάσεις και εκείνες που καλύπτονται από άλλο πρότυπο (Καραγιώργος, 2015).

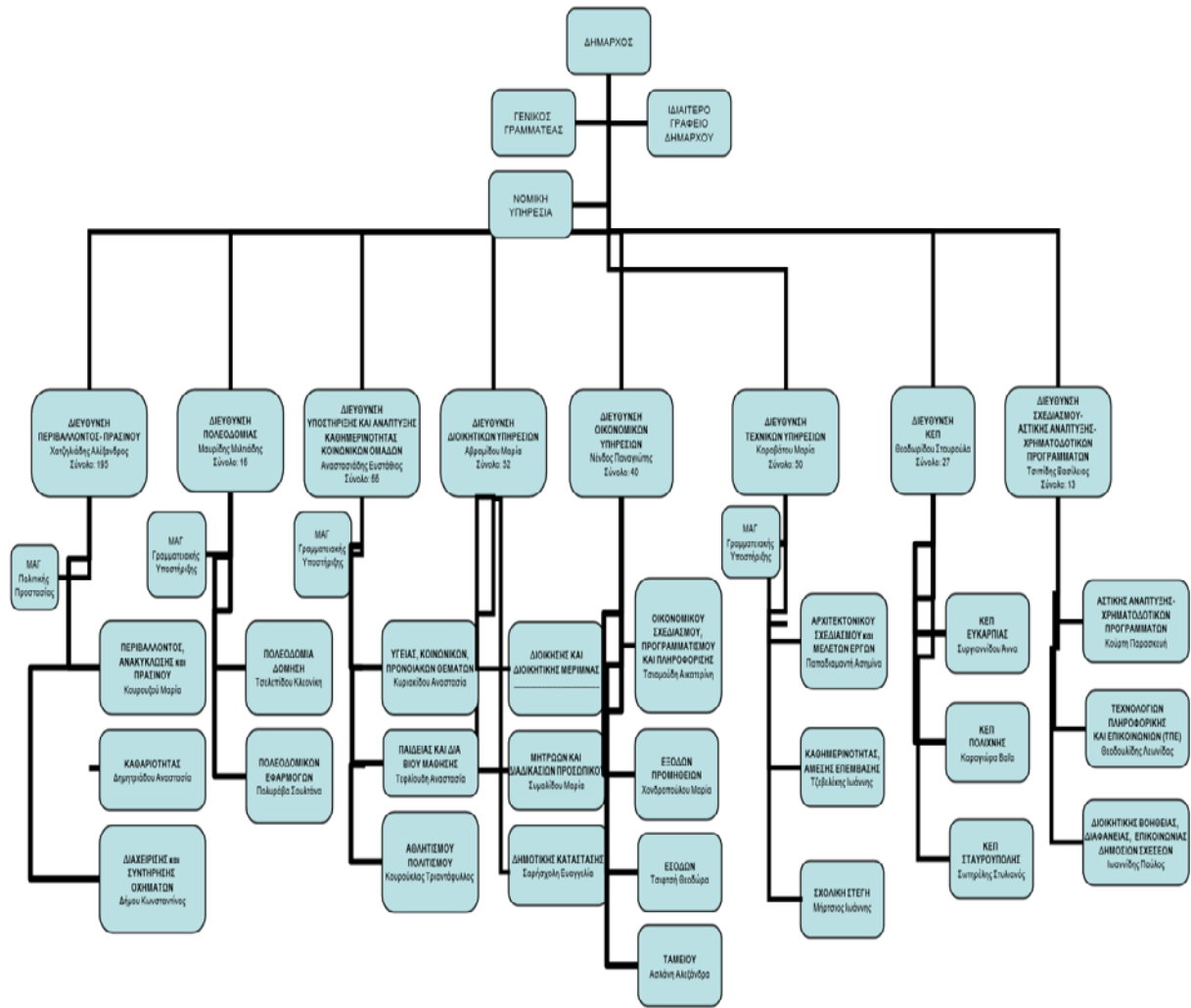
Σκοπός του **Δ.Α.Π. 39** είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Η αρχική καταχώρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα συναλλαγής για την απόκτηση του στη συνέχεια η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται στην εύλογη αξία χωρίς τα έξοδα που μπορεί να προκύψουν από την πώληση ή άλλη διάθεση. Τα κέρδη ή οι ζημιές που μπορεί να προκύψουν μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που πραγματοποιήθηκαν (Τούρνα, 2015).

Το **ΔΠ 41** είναι το πρότυπο που αναφέρεται στην Γεωργία ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό της αγροτικής δραστηριότητας περιλαμβανομένου των σχετικών γνωστοποιήσεων. Το πρότυπο αυτό λαμβάνει εφαρμογή σε:

- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής
- κρατικές επιχορηγήσεις

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε ότι σχετίζεται με το έδαφος σε αγροτική δραστηριότητα με αυτό ασχολείται το Δ.Α.Π. 16 και Δ.Α.Π. 40 και με άυλα περιουσιακά που σχετίζονται με την αγροτική δραστηριότητα αρμόδιο πρότυπο είναι το Δ.Α.Π. 38 (Τούρνα, 2015).

Οργανόγραμμα Δήμου Παύλου-Μελά



Πηγή: <http://www.pavlosmelas.gr/images/stories/banners/Organogramma.pdf>

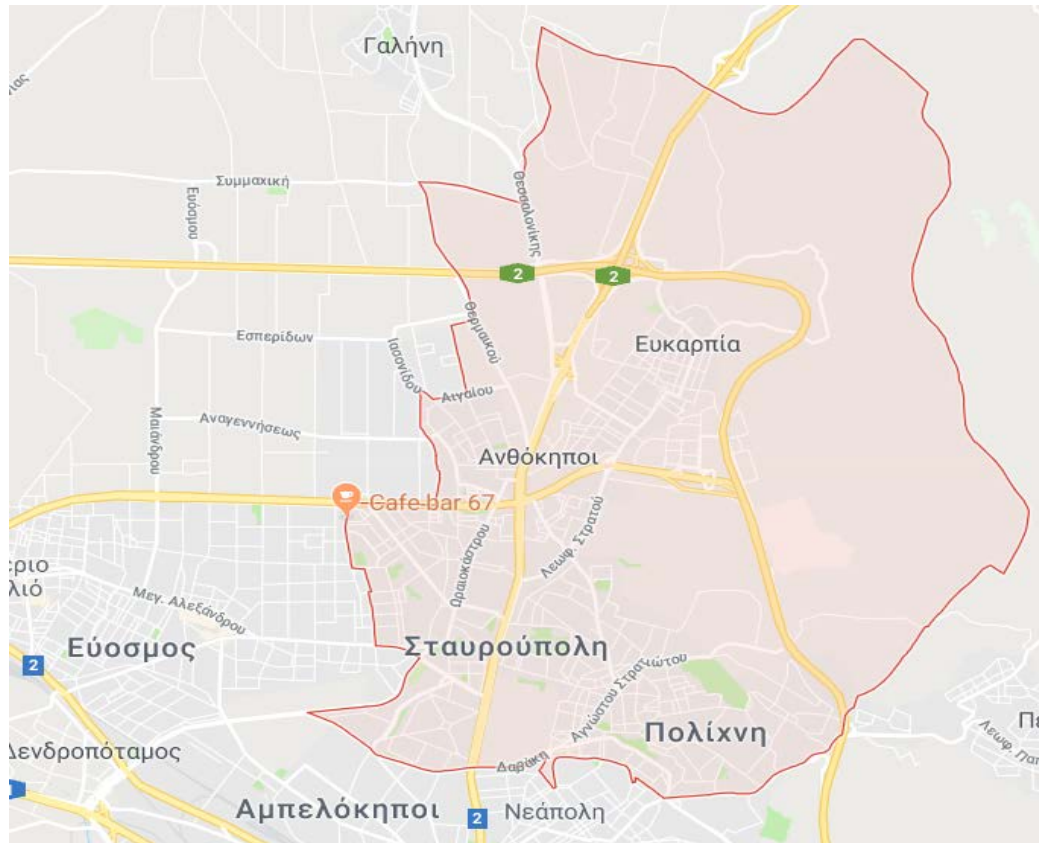
Παράρτημα Πίνακας 51 Πληθυσμός ανά Καλλικρατικό Δήμο και Π.Σ. Θεσσαλονίκης (Μόνιμος Πληθυσμός)

	Μόνιμος Πληθυσμός
Δήμος Θεσσαλονίκης	325.182
Δήμος Κορδελιού - Ευόσμου	101.753
Δήμος Παύλου Μελά	99.245
Δήμος Καλαμαριάς	91.279
Δήμος Νεάπολης - Συκεών	84.741
Δήμος Πυλαίας - Χορτιάτη	70.110
Δήμος Αμπελοκήπων - Μενεμένης	52.127
Π.Σ. Θεσσαλονίκης	824.437

Πηγή: (Δήμος Αμπελοκήπων-Μενεμένης)

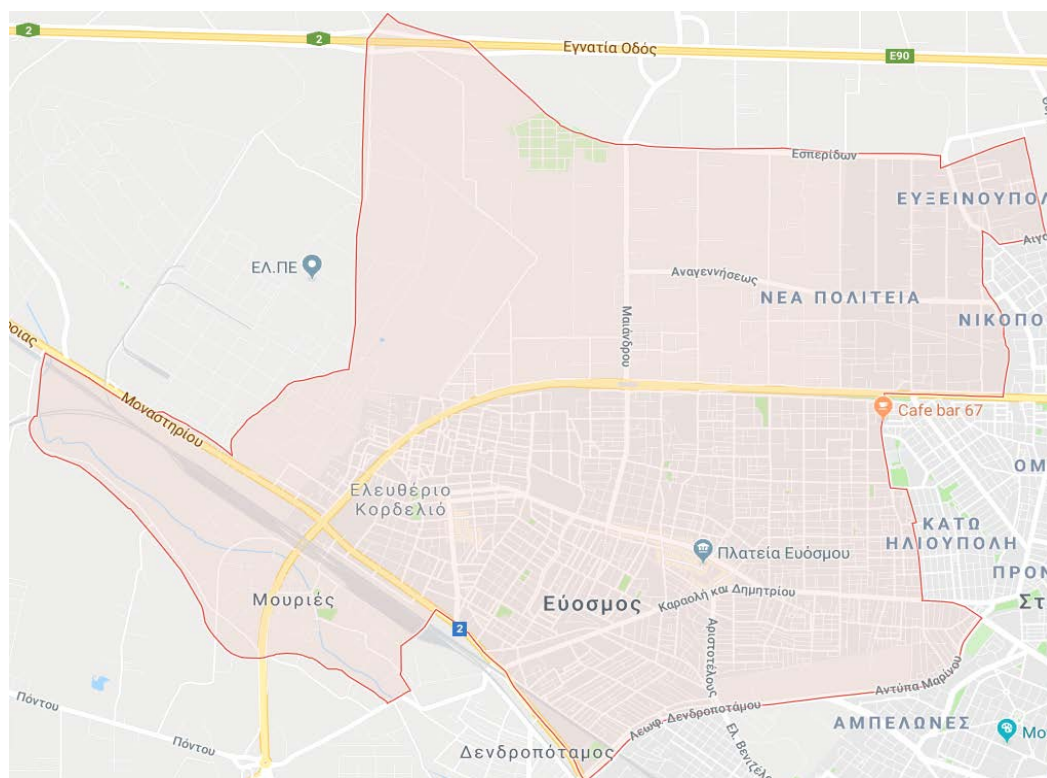
Χάρτες Δήμων που Συμμετέχουν στην έρευνα

Παράρτημα Πίνακας 52 Χάρτης Δήμου Παύλου Μελά



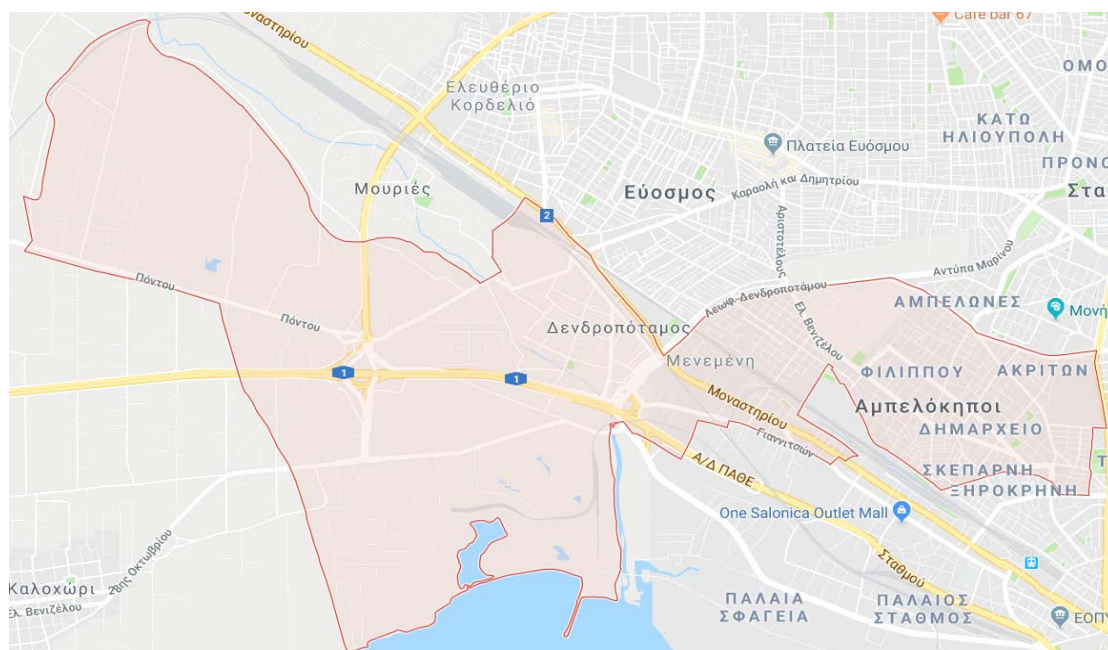
Πηγή: <https://www.google.com/maps/place>

Παράρτημα Πίνακας 53 Χάρτης Δήμου Κορδελιού-Ευόσμου



Πηγή: <https://www.google.com/maps>

Παράρτημα Πίνακας 54 Χάρτης Δήμου Αμπελοκήπων-Μενεμένης



Πηγή: <https://www.google.com/maps>

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΟΛΗ

Αξιότιμε/η Κύριε/α,

Στο πλαίσιο εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας για την απόκτηση του διπλώματος μεταπτυχιακών σπουδών χρηματοοικονομική διοίκηση λογιστική και πληροφοριακά συστήματα από το Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλονίκης, σας αποστέλλω το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί. Το θέμα της εργασίας είναι: «Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) ως παράγοντας βελτίωσης της ποιότητας των παρεχόμενων πληροφοριών και λήψης ορθολογικών χρηματοοικονομικών αποφάσεων: Μελέτη περίπτωσης στους Δήμους Παύλου-Μελά, Αμπελοκήπων-Μενεμένης, Κορδελιού-Ευόσμου». Επιβλέπων καθηγητής είναι ο Δρ. Δημήτρης Μυλωνάς.

Σκοπός της έρευνας είναι να διαπιστωθεί αν και κατά πόσο τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα εφαρμόζονται στους Δήμους της Χώρα μας και πιο συγκεκριμένα η έρευνα εστιάζει σε τρεις Δημόσιες υπηρεσίες της πόλης της Θεσσαλονίκης. Ακόμη η έρευνα αυτή στοχεύει να καταδείξει το κατά πόσο είναι γνωστά τα λογιστικά αυτά πρότυπα στους εργαζόμενους των Δήμων και αν τα θεωρούν αναγκαία και ωφέλιμα.

Η καταγραφή των απαντήσεών σας και η επεξεργασία τους θα βοηθήσει στην ολοκλήρωση της έρευνας και θα οδηγήσει στην εξαγωγή των συμπερασμάτων. Ουσιαστικό μέρος της ερευνητικής διαδικασίας, αλλά και αντικείμενο μελέτης, αποτελεί το παρακάτω ερωτηματολόγιο, το οποίο έχει σταλεί σε εργαζόμενους από τρεις διαφορετικούς Δήμους της Θεσσαλονίκης. Γνωρίζω εκ των προτέρων ότι ο χρόνος σας είναι πολύτιμος και ευελπιστώ στην συμβολή σας. Η ειλικρινής και άμεση συμπλήρωση του ερωτηματολογίου θα εμπλουτίσει την έρευνα και θα συμβάλλει την ανάδειξη σημαντικών ζητημάτων. Όπως εύκολα θα διαπιστώσετε το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και οι ερωτήσεις δεν άπτονται απορρήτων στοιχείων της υπηρεσίας που εργάζεστε. Δεσμεύομαι επίσης για την άμεση γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας, εφόσον το επιθυμείτε.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων

Με εκτίμηση Γκοντέλη Αναστασία

1) Φύλο;

- Άνδρας
- Γυναίκα

2) Ηλικία;

- 18-30
- 31-40
- 41-50
- 51 και άνω

3) Εκπαιδευτικό επίπεδο;

- Απόφοιτος Γυμνασίου
- Απόφοιτος Λυκείου
- Ανώτερη Εκπαίδευση (ΙΕΚ)
- ΑΕΙ/ΤΕΙ
- Μεταπτυχιακό τίτλο Διδακτορικό δίπλωμα

4) Έτη προϋπηρεσίας σε Δημόσια Υπηρεσία;

- 0-10
- 11-20
- 21-30
- 31 και άνω

5) Αριθμός εργαζομένων του Δήμου στον οποίο εργάζεστε;

- 5-50
- 51-200
- 201-500
- 500 και άνω

6) Σε ποια θέση εργάζεστε στην Υπηρεσία;

- Δήμαρχος
- Προϊστάμενος
- Υπεύθυνος Τμήματος
- Υπάλληλος
- Λογιστής/Ελεγκτής
- Αιρετός

7) Ο Δήμος τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με την:

- Ταμειακή βάση
- Δεδουλευμένη βάση
- Δεν γνωρίζω
- Δεν απαντώ
- Άλλο

8) Γνωρίζετε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ); .

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

9) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ);

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

10) Έχετε ενημερωθεί για την ύπαρξη των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ);

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

11) Έχετε εργαστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ);

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

12) Ποιά από τα παρακάτω πρότυπα χρησιμοποιεί ο Δήμος για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων;

- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ)
- Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α Α΄ ΒΑΘΜΟΥ)

13) Κατά πόσο συμφωνείτε ότι ως Δήμος είστε έτοιμοι να προσαρμοστείτε με τις αλλαγές που επιφέρει στις Οικονομικές Καταστάσεις, η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ)

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Συμφωνώ λίγο
- Δεν συμφωνώ

14) Υπήρξε κάποιου είδους εκπαίδευσή σας για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ);

- Ναι
- Όχι

15) Αν ναι από πού προέρχεται; (παρακαλώ αναφέρετε)

16) Κατά την άποψη σας τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στο Δήμο διασφαλίζουν την ομοιομορφία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

17) Τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα προωθούν μία ενιαία απεικόνιση των Οικονομικών Καταστάσεων, επομένως σε ποιο βαθμό συμφωνείτε ότι τα πρότυπα αυτά συμβάλλουν στη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας μεταξύ των Δήμων;

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Συμφωνώ Λίγο
- Δεν συμφωνώ

18) Κατά την άποψη σας τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα θα βοηθήσουν τον Δήμο στη βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών και στη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

19) Πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιούνται καλύτερες αξιολογήσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων των κρατικών δαπανών;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

20) Κατά πόσο θεωρείτε ότι τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα θα συμβάλλουν στην καλύτερη κατανομή των πόρων και των κρατικών δαπανών;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

21) Θεωρείτε ότι τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα μπορούν να αποτελέσουν κίνητρο για τη μεγέθυνση των περιουσιακών στοιχείων και των μετρητών του Δήμου;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

22) Πιστεύετε ότι τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα θα δημιουργήσουν καλύτερο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων και του Δήμου;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

23) Πόσο συμφωνείτε με την άποψη ότι τα Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΠΔΤ) θα βελτιώσουν την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων;

- Συμφωνώ απόλυτα
- Συμφωνώ
- Συμφωνώ λίγο
- Δεν συμφωνώ

24) Θεωρείτε ως ωφέλιμο ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα δημοσίου τομέα που να μπορεί να γίνει κατανοητό σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Λίγο
- Καθόλου

25) Κρίνετε αναγκαία μια αλλαγή του υπάρχοντος λογιστικού συστήματος του Δήμου;

- Ναι
- Όχι
- Δεν ξέρω
- Δεν απαντώ

26) (Αν ναι) Για ποιους λόγους θα επιθυμούσατε την αλλαγή αυτή; (παρακαλώ αναφέρετε)

27) Κατά την άποψη σας ποιος θα ήταν ο βέλτιστος τρόπος εκπαίδευσης του προσωπικού της υπηρεσίας για την ομαλή προσαρμογή των Διεθνών Προτύπων Δημοσίου Τομέα; (παρακαλώ αναφέρετε)