

**Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ**



**Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»**

**Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Σημείο Αναφοράς για τις Κρατικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σε Ταραχώδεις Περιόδους.**

**Διπλωματική Εργασία**

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ  
ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση  
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική  
από την

**Γεωργία Σφακιανάκη**

Ηράκλειο  
Μάρτιος 2016

*«Η μεταπτυχιακή φοιτήτρια που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη-κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικό-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.), του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου».*

*«Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν:*

- Αναπληρώτρια κ. Μαρία Ροδοσθένους (Επιβλέπων)*
- Αναπληρωτής καθηγητής κ. Θεόδωρος Σταματόπουλος (Μέλος)*
- Καθηγητής κ. Δημήτριος Τερζάκης (Μέλος)*

*Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.»*

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο των απαιτήσεων του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών «Λογιστική και Ελεγκτική» του τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Κρήτης. Με την ευκαιρία θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους εκείνους που με την αρωγή τους συνέβαλαν στην εξέλιξη της παρούσας εργασίας και ιδιαιτέρως στην κ. Ροδοσθένους Μαρία ως επιβλέπουσα καθηγήτρια για την καθοδήγηση της κατά την διάρκεια της εκπόνησης αυτής της διπλωματικής εργασίας.

Τέλος ένα μεγάλο ευχαριστώ στα αγαπημένα μου πρόσωπα, στους γονείς μου, στις αδερφές μου και στον άνδρα μου που μου παρείχαν στήριξη όλο αυτό το διάστημα, που χωρίς αυτήν τίποτα από όσα έχω καταφέρει μέχρι σήμερα δεν θα ήταν πραγματικότητα.



## Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	1vi
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1x
1.2 Ο σκοπός της μελέτης.....	1xi
1.3 Η αναγκαιότητα της μελέτης .....	1xi
1.4 Μεθοδολογική προσέγγιση.....	15
1.5 Συντομη περιγραφή κεφαλαίων.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) .....	17
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....	17
2.2 <i>ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</i> .....	17
2.2.1 <i>Ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Ευρωπαϊκό επίπεδο</i> .....	17
2.2.2 <i>Η ανάλυση των διεθνών λογιστικών προτύπων δημόσιου τομέα</i> .....	20
2.2.3 <i>Παρουσίαση των IPSAS και η σχέση τους με τα ΔΛΠ</i> .....	21
2.2.4 <i>Τα χαρακτηριστικά των IPSAS</i> .....	24
2.3 Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΙ ΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	25
2.3.1 <i>Η έννοια του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ</i> .....	25
2.3.2 <i>Η κυβερνητική λογιστική και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση</i> .....	27
2.3.3 <i>Η εφαρμογή των IPSAS στην Ευρωπαϊκή Ένωση</i> .....	31
2.3.4 <i>Οι οργανισμοί που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσίου τομέα</i> .....	3xx
2.3.5 <i>Η επίδραση της οικονομικής κρίσης και η ανάγκη εκσυγχρονισμού της δημοσιονομικής διαχείρισης σε περιόδους κρίσης</i> .....	xxxi
2.4 ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	39

2.4.1 Διερεύνηση της πορείας εφαρμογής των IPSAS από οργανισμούς και δημόσιους φορείς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	39
2.4.2 Διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ..	49
3.1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ.....	49
3.2 ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ-ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥΣ .....	50
3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ .....	52
3.4 ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΩΝ.....	54
3.4.1 Πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν ΑΕΠ .....	54
3.4.2 Πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν ΑΕΠ και την κρίση .....	57
3.4.3 Επίδραση της υιοθέτησης των IPSAS στους Δείκτες της Κυβέρνησης .....	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	66
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	69

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1:Πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν ΑΕΠ.....	52
Πίνακας 2:Παλινδρόμηση τυχαίων επιδράσεων της πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π πάνω στους δείκτες της κυβέρνησης...	53
Πίνακας 3: Πιθανότητα υιοθέτησης IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π και του αν υπάρχει κρίση .....	55
Πίνακας 4:Προσαρμογή των μοντέλων για την υιοθέτηση των IPSAS .....	56
Πίνακας 5: Παλινδρόμηση σταθερών επιδράσεων της πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π και της κρίσης πάνω στους δείκτες της κυβέρνησης .....	57
Πίνακας 6: Έλεγχος MANOVA για τη διαφοροποίηση των δεικτών της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS.....	58
Πίνακας 7: Ανάλυση διακύμανσης για τον έλεγχο της διαφθοράς με βάση την υιοθέτηση των IPSAS .....	59
Πίνακας 8: Έλεγχος MANOVA για τη διαφοροποίηση των δεικτών της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS.....	60
Πίνακας 9: Ανάλυση διακύμανσης για τη λογοδοσία της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS .....	60



## **Περίληψη**

**Σκοπός:** Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει την πορεία εφαρμογής των Διεθνών λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε περιόδους κρίσης και πόσο σημαντική είναι η υιοθέτηση τους από την δημόσια διοίκηση για την μείωση των Δημόσιων Χρεών και την αποφυγή της οικονομικής αστάθειας σε συνθήκες που επιφέρει η παγκοσμιοποίηση. Ο ρυθμός ανάπτυξης της οικονομικής δραστηριότητας των χωρών και ή πορεία εξόδου από την οικονομική κρίση απαιτούν διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις τόσο για την αύξηση της διαφάνειας αλλά όσο και της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων.

**Μεθοδολογία:** Το στατιστικό μοντέλο που χρησιμοποιήσαμε είναι ένα Γενικευμένο Γραμμικό μοντέλο, το μοντέλο Probit ή αντίστροφη κανονική συνάρτηση. Το δείγμα της μελέτης αποτελούν οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για την ανάλυση του υποδείγματος χρησιμοποιήσαμε τις κάτωθι μεταβλητές:

- Α.Ε.Π κατά κεφαλήν σε δολάρια, σε τιμές έτους βάσης 2011
- Δείκτης Αποτελεσματικότητας της Κυβέρνησης
- Δείκτης Ελέγχου Διαφθοράς
- Δείκτης Λογοδοσίας

Η μελέτη πραγματοποιήθηκε με σκοπό να αναδείξει την πρόβλεψη υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα υπό το πρίσμα της κρίσης. Δημιουργήθηκε μια ψευδομεταβλητή που λαμβάνει την τιμή «1» αν η χώρα τα έχει υιοθετήσει και «0» αν όχι. Ως εξαρτημένη μεταβλητή θέσαμε την ψευδομεταβλητή και ως ανεξάρτητη το Α.Ε.Π. Το ίδιο ακολουθήσαμε και στις παλινδρομήσεις με τους δείκτες της κυβέρνησης.

**Ευρήματα:** Από την μελέτη προέκυψαν σημαντικά ευρήματα όπως η περίοδος κρίσης μοιάζει να αποτελεί σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα για την εφαρμογή των προτύπων του Δημοσίου Τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον χώρες με χαμηλότερη λογοδοσία κυβέρνησης, αποτελεσματικότητας και χαμηλότερο έλεγχο διαφοράς θα τείνουν να επιλέγουν την υιοθέτηση τους.

**Περιορισμοί:** Η μεγαλύτερη δυσκολία που συναντήσαμε ήταν η έλλειψη στοιχείων για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα εξαιτίας του γεγονότος ότι η υιοθέτηση τους από τις χώρες είναι πρόσφατη ,και επομένως το γεγονός αυτό αποτέλεσε περιοριστικό παράγοντα για την επιλογή του δείγματος.

**Μοναδικότητα/Αξία:** Το μέγεθος του δείγματος από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης , σε συνδυασμό με τα πρόσφατα χρονικά δεδομένα καθιστούν την παρούσα διπλωματική εργασία άκρως επίκαιρη και μοναδική.

**Λέξεις-κλειδιά:** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

## **ABSTRACT**

**Purpose:** The purpose of this paper is to present the state of implementation of the Public Sector International Accounting Standards in EU countries in crisis and the importance of their adoption by the public authorities to reduce national debts and to avoid financial instability conditions brought about by globalization. The growth rate of economic activity of the country and the exit route from the crisis requires structural reforms both to increase transparency, but as to the reliability of financial reporting.

**Methodology:** The statistical model used is a Generalized Linear model, Probit model or inverse normal function. The study sample is the European Union countries and the model analysis we used are the following variables:

- GDP per capita in dollars in base year 2011 prices
- Indicator of Government Effectiveness
- Indicator of Control Corruption
- Indicator of Voice and Accountability

The study was conducted in order to highlight the prediction of the adoption of International Accounting Standards of the Public Sector in the light of the crisis. It was created a dummy variable that takes the value "1" if the country has adopted the IPSAS and "0" if not. As dependent variable we set the dummy variable and as independent the GDP. We followed the same for the regressions of the indicators of the government.

**Findings:** The study showed significant findings as the crisis period appears to be an important determinant for the implementation of the standards of the Public Sector of the European Union countries. Additional countries with lower government accountability, efficiency and lower case control will tend to choose their adoption.

**Limitations:** The biggest difficulty encountered was the lack of data on the implementation of the Public Sector International Accounting Standards due to the fact that the adoption of the countries is recent, and therefore this fact was a limiting factor for the selection of the sample.

**Uniqueness / Value:** The sample size of the EU countries, together with the recent time data makes this thesis very timely and unique.

**Keywords:** International Public Sector Accounting Standards, International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

### **1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει μεγάλες αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν και διασυνδέονται οι οικονομίες. Από την μία πλευρά, αναμένεται ότι θα υπάρξει διευκόλυνση της ανάπτυξης, από την άλλη πλευρά, όμως, είναι ευκολότερη και η μετάδοση των κρίσεων. Δυστυχώς, η πρόσφατη εμπειρία της οικονομικής κρίσης που ξεκίνησε από τις Ηνωμένες Πολιτείες το 2008, αποτελεί παράδειγμα της αρνητικής πλευράς της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Η ίδια οικονομική κρίση ανέδειξε ορισμένες από τις αδυναμίες της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, οι οποίες θα πρέπει να διορθωθούν για να επανέλθει η ελληνική, η Ευρωπαϊκή και άλλες οικονομίες σε τροχιά ανάπτυξης. Μια σημαντική ανάγκη που έχει ανακύψει είναι η ανάγκη για διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις, που θα καθιστούν ευκολότερο τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων και των δημόσιων οργανισμών. Στα πλαίσια αυτής της ανάγκης έχουν καθιερωθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (πριν από το ξέσπασμα της χρηματοπιστωτικής κρίσης), και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Στο ίδιο σκεπτικό στηρίζεται και η μετάβαση από την Λογιστική της Ταμειακής Βάσης στην Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης στη Δημόσια Λογιστική πολλών χωρών. Αυτές οι αλλαγές στοχεύουν στην αύξηση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων που δημοσιεύουν οι οργανισμοί, ώστε να καταστεί δυνατή η συγκρισιμότητα των καταστάσεών τους.

Πολλές χώρες προχωρούν σε μεταρρυθμίσεις που στόχο έχουν τον εκσυγχρονισμό της οικονομικής διαχείρισης των δημόσιων οργανισμών. Τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής Πληροφόρησης αποτελούν ένα σημαντικότερο συστατικό αυτών των μεταρρυθμίσεων. Τα πρότυπα αυτά στηρίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όμως απευθύνονται αποκλειστικά στον δημόσιο τομέα και καθοδηγούν τις δημόσιες επιχειρήσεις, τις τοπικές αρχές κτλ, να εναρμονίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με τον τρόπο σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού. Περισσότερες από 80 χώρες ανά τον κόσμο έχουν ήδη αρχίσει τις διαδικασίες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.

## 1.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν, η παρούσα μελέτη επιδιώκει να σκιαγραφήσει την πορεία εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπό το πρίσμα της οικονομικής κρίσης.

Οι επιμέρους στόχοι της εργασίας είναι να αναδείξει:

- Τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα.
- Τα κόστη που απαιτούνται και τις δυσκολίες που μπορεί να ανακύψουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα.
- Η πορεία της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου τομέα σε διάφορες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Την ανάγκη για μεταρρυθμίσεις, όπως προέκυψε από το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης.

## 1.3 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ

Τα δημοσιονομικά ελλείμματα και το υψηλό δημόσιο χρέος της Ελλάδας και πολλών άλλων χωρών συνέβαλαν στην σημερινή οικονομική κατάσταση που επικρατεί στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Για το λόγο αυτό, είναι αναγκαία η αποτελεσματική οικονομική διαχείριση του δημόσιου τομέα και η παροχή ποιοτικών πληροφοριών για τα οικονομικά του στοιχεία. Η Λογιστική του Δημόσιου Τομέα είναι ένα πεδίο που μπορεί να συμβάλει σημαντικά στην πορεία μιας οικονομίας και την αξιοπιστία της.

Η μελέτη της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα σε περιόδους κρίσης είναι απαραίτητη, καθώς σε αυτή τη δύσκολη οικονομική συγκυρία, είναι αυξημένες οι ανάγκες για διαφάνεια και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών. Από την μελέτη αναμένεται να προκύψουν ενδιαφέροντα στοιχεία για τα οφέλη από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, αλλά και τα σημεία στα οποία υπάρχουν ακόμη δυσκολίες εφαρμογής.

Τα αποτελέσματα μπορούν να έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση της Ελλάδας, η οποία θα πρέπει να εκμεταλλευτεί όλες τις ευκαιρίες και να αξιοποιήσει τις εμπειρίες των άλλων χωρών, ώστε να βελτιωθεί η αποδοτικότητα των δημόσιων οργανισμών της. Άλλωστε, ένα από τα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας είναι η έλλειψη αξιοπιστίας των οικονομικών της μεγεθών. Επιπλέον, το υψηλό δημόσιο χρέος και τα

δημοσιονομικά ελλείμματα απαιτούν την καλύτερη παρακολούθηση των λογιστικών στοιχείων σε εθνικό επίπεδο.

#### 1.4 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, πραγματοποιήθηκε έρευνα σε βιβλιοθήκες σε ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία, σε επιστημονικά άρθρα, άρθρα από ιστοσελίδες και τέλος λήφθηκαν υπόψη έρευνες και μελέτες από διεθνή ινστιτούτα και φορείς (IFAC, Παγκόσμια Τράπεζα κτλ.)

Η αναζήτηση του υλικού έγινε με βάση τις λέξεις – κλειδιά:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) – International Accounting Standards
- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ) International Finance Reporting Standards (IFRS)
- Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης- Accrual Based Accounting
- Λογιστική Ταμειακής Βάσης –Cash Basis Accounting
- Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ- New Public Management

#### 1.5 ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Στο παρόν πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια πρώτη προσπάθεια πληροφόρησης στον αναγνώστη για τις αλλαγές που έχει επιφέρει η παγκοσμιοποίηση στον στην δημοσιονομική διαχείριση των κρατών. Στην συνέχεια ακολουθεί η έννοια των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), ως γραμμή πλεύσης των κυβερνήσεων ώστε να εξασφαλιστεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων που δημοσιεύουν οι οργανισμοί. Επιπλέον ακολουθούν ο σκοπός και η αναγκαιότητα της μελέτης και κλείνει το κεφάλαιο με τον εντοπισμό του υλικού και της βιβλιογραφίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο εξετάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου τομέα σε Ευρωπαϊκό επίπεδο. Αναλύεται ο δημόσιος τομέας και οι οργανισμοί που τα εφαρμόζουν. Ακολουθεί η επίδραση της οικονομικής κρίσης και η ανάγκη εκσυγχρονισμού της δημοσιονομικής διαχείρισης

σε περιόδους κρίσης και τέλος η πορεία εφαρμογή τους και η διεύρυνση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών που τα εφαρμόζουν.

Το τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνει την ανάλυση για την επιλογή του δείγματος, τις μεταβλητές που χρησιμοποιήσαμε την επεξήγηση της οικονομετρικής μεθόδου που και τις εκτιμήσεις των δεδομένων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζονται οι συμπερασματικές παρατηρήσεις καθώς επίσης και η ερμηνεία των αποτελεσμάτων της παρούσας εργασίας .



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)**

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στην παρούσα ενότητα, εξετάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα σε ευρωπαϊκό επίπεδο, γίνεται αναφορά στο δημόσιο τομέα και τους οργανισμούς που εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς επίσης διερευνάται εμπειρικά η πορεία εφαρμογής των IPSAS και οι αλλαγές που επιφέρουν στις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών που τα εφαρμόζουν.

### 2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

#### *2.2.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ*

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ (ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ) είναι πρότυπα που επιδιώκουν την κωδικοποίηση των λογιστικών κανόνων, αρχών και πολιτικών στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Ο λόγος για τον οποίο έχουν δύο ονομασίες είναι γιατί όσα πρότυπα συντάχθηκαν πριν το 2002 ονομαζόταν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ όσα συντάχθηκαν μετά το 2002 ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αναπτύσσονται από την IASB, η οποία έχει παρόμοια δομή με την αντίστοιχη αμερικανική FASB. Η διαδικασία ανάπτυξης ενός νέου Προτύπου είναι χρονοβόρα και αποτελεί αποτέλεσμα διεθνούς συνεργασίας λογιστών χρηματοοικονομικών αναλυτών, ρυθμιστικών αρχών κτλ.

Τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ που βρίσκονται σε ισχύ είναι τα εξής:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ8: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ10: Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
- ΔΛΠ11: Συμβάσεις κατασκευών

- ΔΛΠ12: Φόρος εισοδήματος
- ΔΛΠ16: Ενσώματα πάγιο
- ΔΛΠ17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ18: Έσοδα
- ΔΛΠ19: Παροχές σε εργαζομένους
- ΔΛΠ20: Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων
- ΔΛΠ21: Μεταβολές τιμών συναλλάγματος
- ΔΛΠ23: Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- ΔΛΠ26: Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
- ΔΛΠ27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- ΔΛΠ29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
- ΔΛΠ31: Συμμετοχή σε κοινοπραξίες
- ΔΛΠ32: Χρηματοπιστωτικά μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ33: Κέρδη ανά μετοχή
- ΔΛΠ34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
- ΔΛΠ36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- ΔΛΠ37: Προβλέψεις ενδεχόμενων υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων
- ΔΛΠ38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ39: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση κι επιμέτρηση
- ΔΛΠ40: Επενδύσεις σε ακίνητα
- ΔΛΠ41: Γεωργία
- ΔΠΧΑ1: Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ
- ΔΠΧΑ2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών
- ΔΠΧΑ3: Συνενώσεις επιχειρήσεων
- ΔΠΧΑ4: Ασφαλιστήρια συμβόλαια
- ΔΠΧΑ5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- ΔΠΧΑ6: Εξερεύνηση ορυκτών πόρων

- ΔΠΧΑ7: Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΑ8: Λειτουργικοί τομείς

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται υποχρεωτικά, από το 2005, από όλες τις εισηγμένες εταιρίες στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίστηκε υποχρεωτικά για τις εισηγμένες και προαιρετικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες που ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, με το νόμο 2992/2002.

Όσον αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσίου τομέα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η κυβερνητική λογιστική διαφέρει μεταξύ των χωρών και στο εσωτερικό των χωρών, τόσο στις διαφορές στα συστήματα καταγραφής, όσο και στους διαφορετικούς κανόνες αποτίμησης και γνωστοποίησης (Jones, 2007). Τόσο τα ηπειρωτικά, όσο και το αγγλοσαξονικό λογιστικό σύστημα έχουν εκπροσώπηση. Η ηπειρωτική παράδοση μπορεί να σχετίζεται με τις χώρες του αστικού δικαίου που έχουν ρωμαϊκό νομικό σύστημα (όπως η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιταλία, η Ισπανία), ενώ η λογιστική αγγλοσαξονική παράδοση συνήθως σχετίζεται με το νομικό σύστημα του κοινού δικαίου, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο (Torres, 2004). Ενώ η αγγλοσαξονική προσέγγιση επηρεάζεται από το επιχειρηματικό μοντέλο, το ηπειρωτικό λογιστικό σύστημα συνδέεται με μια γραφειοκρατική έννοια των λογιστικών αρχών και προτύπων, τα οποία οι δημόσιοι οργανισμοί εφαρμόζουν ως νόμους ή διοικητικές διατάξεις. Επιπλέον, στις χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης, η κυβερνητική λογιστική και η επιρροή της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα απουσίαζε μέχρι τα τελευταία χρόνια (Montesinos & Vela, 2000).

Η ενθάρρυνση εναρμόνισης των συστημάτων κυβερνητικής λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης φαίνεται να αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία, στην ευρωπαϊκή ήπειρο, για διαφορετικούς λόγους. Πρώτον, για να πραγματοποιηθεί η ενοποίηση των ευρωπαϊκών δαπανών και των αποτελεσμάτων του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, η ανάγκη για την προώθηση της σύγκλισης μεταξύ των εθνικών λογιστικών συστημάτων και της κυβερνητικής λογιστικής έχει επισημανθεί σε πολλές περιπτώσεις (Jones, 2003; IFAC-IPSASB, 2005). Ο Luder (2000) υποστηρίζει τη μετατόπιση των κυβερνητικών λογιστικών συστημάτων προς τη δεδουλευμένη βάση καθώς και μια διακρατική τυποποίηση των διαδικασιών και των πρακτικών, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η προοδευτική σύγκλιση, και να

γίνει επιτρεπτή η συγκρισιμότητα μεταξύ των χωρών. Στη συνέχεια, η λογιστική εναρμόνιση θα επιτρέψει τη σύγκριση των επιδόσεων μεταξύ των ευρωπαϊκών δημόσιων οργανισμών, που δραστηριοποιούνται σε διάφορες χώρες, με σκοπό την αύξηση της διαφάνειας και τη βελτίωση της λογοδοσίας. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) έχουν υιοθετηθεί μέσω της Λογιστικής Δεδουλευμένης Βάσης από πολλές χώρες, όπως η Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Γαλλία, η Ολλανδία, η Σουηδία, η Φινλανδία, η Ιταλία, η Ρουμανία, η Ισπανία, η Αυστρία και η Ρωσία. Μολαταύτα, πολλές χώρες ακόμη εφαρμόζουν τη λογιστική ταμειακής βάσης.

### *2.2.2 Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ*

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα είναι μια σειρά από λογιστικά πρότυπα που προορίζονται για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα, κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων<sup>1</sup>. Εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB), που αποτελεί ένα όργανο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC)<sup>2</sup>. Κατά την ανάπτυξη των προτύπων δίνεται η δυνατότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη να συμμετέχουν στη συζήτηση.

Ξεκινώντας στα μέσα της δεκαετίας του 1990, η κυβερνητική λογιστική, με πρώτα παραδείγματα την Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία, άρχισε να συζητείται σε διεθνές επίπεδο (Robb & Newberry, 2007). Η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) ξεκίνησε ένα πρόγραμμα για την ανάπτυξη και τη διάδοση μιας σειράς Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (τα λεγόμενα IPSAS). Το πρόγραμμα έλαβε έγκριση και οικονομική στήριξη από διάφορους διεθνείς χρηματοδοτικούς και αναπτυξιακούς φορείς που ενδιαφέρονται για την προώθηση της καλύτερης δημοσιονομικής διαχείρισης και της μεγαλύτερης λογοδοσίας (Chan & Zhang, 2012).

Μετά την ολοκλήρωση της πρώτης φάσης του προγράμματος, το 2002, δημοσιεύτηκαν 20 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα, με την προσαρμογή

---

<sup>1</sup> Από την ιστοσελίδα: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>2</sup> Από την ιστοσελίδα: [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)

των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις εμπορικές επιχειρήσεις, που αργότερα μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή ΔΠΧΠ (Sutcliffe, 2003). Κατά τη δεύτερη φάση, που ξεκίνησε το 2002, η Επιτροπή Δημόσιου Τομέα και ο διάδοχός της, το IPSASB παρήγαγαν πρότυπα σε θέματα που αφορούν αποκλειστικά το δημόσιο τομέα, ενώ συνεχίζουν να προσαρμόζουν τα ΔΠΧΠ σε άλλα πρότυπα κατάλληλα για το δημόσιο τομέα. Το IPSASB παρήγαγε επίσης ένα IPSAS σε ταμειακή βάση για τις κυβερνήσεις που είναι άνετοιμες να υιοθετήσουν τα IPSAS σε δεδουλευμένη βάση. Από το 2008, το IPSASB ξεκίνησε ένα πενταετές πρόγραμμα για την διαμόρφωση του θεωρητικού υπόβαθρου για το έργο του (Chan & Zhang, 2012).

### *2.2.3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΚΑΙ Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ*

Η μελέτη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα θα ήταν ελλιπής χωρίς τη συσχέτιση με τα ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ, που αποτέλεσαν τη βάση της ανάπτυξής τους. Το IPSASB είναι ο ανεξάρτητος φορέας που θεσπίζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα, και ο οποίος επέλεξε να χρησιμοποιήσει τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ώστε να υπάρχει συνέπεια με τις υπάρχουσες κατευθύνσεις που έχουν δώσει τα ΔΛΠ στον ιδιωτικό τομέα. Μέχρι στιγμής, τα IPSAS εφαρμόζονται εθελοντικά (Benito et al., 2007).

Το IPSASB βάσισε το σχεδιασμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε να υπάρχει μια ενιαία φιλοσοφία και κατεύθυνση, ανάμεσα στις επιχειρήσεις και τον δημόσιο τομέα, καθώς ο σκοπός εφαρμογής των δύο προτύπων είναι ο ίδιος. Έτσι, κάθε ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ αναπροσαρμόστηκε για να καλύπτει τις ανάγκες που υπάρχουν στον δημόσιο τομέα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για αυτό το λόγο και κάθε IPSAS αντιστοιχίζεται σε ένα ΔΛΠ ως εξής (Deloitte, 2009):

- IPSAS 1: Παρουσίαση Των Οικονομικών Καταστάσεων-Presentation of Financial Statements (βασίζεται στο ΔΛΠ 1)
- IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών-Cash Flow Statements (βασίζεται στο ΔΛΠ 7)

- IPSAS 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Των Λογιστικών Εκτιμήσεων Και Λαθών- Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (βασίζεται στο ΔΛΠ 8)
- IPSAS 4: Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate (βασίζεται στο ΔΛΠ 21)
- IPSAS 5: Κόστος Δανεισμού – Borrowing Costs (βασίζεται στο ΔΛΠ 23)
- IPSAS 6: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις- Consolidated and Separate Financial Statements (βασίζεται στο ΔΛΠ 27)
- IPSAS 7: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις- Investments in Associates (βασίζεται στο ΔΛΠ 28)
- IPSAS 8: Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες – Interest in Joint Ventures (βασίζεται στο ΔΛΠ 31)
- IPSAS 9: Έσοδα από Συναλλαγές- Revenue from Exchanges Transactions (βασίζεται στο ΔΛΠ 18)
- IPSAS 10: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Καταστάσεις Υπερπληθωρισμού- Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (βασίζεται στο ΔΛΠ 29)
- IPSAS 11: Κατασκευαστικά Συμβόλαια – Construction Contracts(βασίζεται στο ΔΛΠ 11)
- IPSAS 12: Αποθέματα- Inventories (βασίζεται στο ΔΛΠ 2)
- IPSAS 13: Μισθώσεις- Leases (βασίζεται στο ΔΛΠ 17)
- IPSAS 14: Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς – Events After the Reporting Date (βασίζεται στο ΔΛΠ 10)
- IPSAS 15: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση (αντικαταστάθηκε από το Ipsas 28 και 30 Ipsas ) - Financial Instruments :Disclosure and Presentation

- IPSAS 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα- Investment Property (βασίζεται στο ΔΛΠ 40)
- IPSAS 17: Ακίνητα, Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμός- Property, Plant and Equipment (βασίζεται στο ΔΛΠ 16)
- IPSAS 18: Πληροφόρηση ανά Τομέα – Segment Reporting (βασίζεται στο ΔΛΠ 14)
- IPSAS 22: Γνωστοποίηση Οικονομικών Πληροφοριών για τον Ευρύτερο Δημόσιο Τομέα – Disclosure of Financial Information about the General Government Sector.
- IPSAS 23: Έσοδα από μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές ( Φόροι και Μεταφορές)- Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
- IPSAS 24: Παρουσίαση των Στοιχείων του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις –Presentation of Budget Information in Financial Statements
- IPSAS 25: Παροχές σε Εργαζόμενους- Employee Benefits (βασίζεται στο ΔΛΠ 19)
- IPSAS 26: Απομείωση των Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων – Impairment of Cash –Generating Assets (βασίζεται στο ΔΛΠ 36)
- IPSAS 27: Γεωργία - Agriculture(βασίζεται στο ΔΛΠ 41)
- IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση – Financial Instruments : Presentation (βασίζεται στο ΔΛΠ 32)
- IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Μέτρηση- Financial Instruments: Recognition and Measurement (βασίζεται στο ΔΛΠ 39)
- IPSAS 30: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις - Financial Instruments: Disclosure (βασίζεται στο ΔΠΧΠ 7)

- IPSAS 31: Ασώματες Ακίνητοποιήσεις- Intangible Assets (βασίζεται στο ΔΛΠ 38)

#### *2.2.4 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ*

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα έχουν σαν κυρίαρχο χαρακτηριστικό το γεγονός ότι βασίζονται σε λογιστική δεδουλευμένης βάσης, επομένως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα εξής: την κατάσταση της οικονομικής θέσης, τη δήλωση οικονομικής επίδοσης, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση αποκλίσεων από τον προϋπολογισμό και το παράρτημα (IFAC, 2009). Αντίθετα, όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση της λογιστική ταμειακής βάσης, η σημαντικότερη οικονομική κατάσταση είναι η δήλωση των εισπράξεων και των πληρωμών.

Η λογιστική της δεδουλευμένης βάσης αυξάνει τη συγκρισιμότητα και την διαφάνεια των οικονομικών στοιχείων και των επιδόσεων των φορέων του δημοσίου (Guthrie, 1998). Σε αντίθεση με την λογιστική της ταμειακής βάσης, στην οποία τα αποτελέσματα υπολογίζονται ως η διαφορά μεταξύ των εισπράξεων και των πληρωμών, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ορίζει ότι οι συναλλαγές αναγνωρίζονται την στιγμή που πραγματοποιούνται.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα ενσωματώνουν τα κύρια χαρακτηριστικά της κυβερνητικής χρηματοοικονομικής λογιστικής, όπως αναπτύχθηκαν στην αγγλο-αμερικανική παράδοση, η οποία θεωρεί ότι τα μετρητά του προϋπολογισμού και η λογιστική σε ταμειακή βάση είναι αναγκαία, αλλά όχι επαρκή στοιχεία για τον έλεγχο μιας κυβέρνησης. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αποτελεί ένα απαραίτητο χαρακτηριστικό μιας οικονομίας που χαρακτηρίζεται από την επέκταση της πίστωσης, τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στο δημόσιο τομέα. Η λογιστική σε ταμειακή βάση δεν είναι σε θέση να συλλάβει το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων δανεισμού (π.χ. όταν οι κυβερνήσεις εκδίδουν τίτλους) και κυρίως των έμμεσων μορφών δανεισμού (π.χ. όταν η κυβέρνηση υπόσχεται να



καταβάλει στους εργαζόμενους συνταξιοδοτικές παροχές, δεκαετίες αργότερα) (Chan & Zhang, 2012).

Επιπλέον, τα μετρητά, αν και είναι ένα κρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, δεν είναι ο μόνος πόρος που ανήκει στο κράτος ή ελέγχεται από τις κυβερνήσεις. Υπάρχουν τα κτίρια, ο εξοπλισμός και άλλα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την παροχή των υπηρεσιών, οι υποδομές και οι φυσικοί πόροι κτλ. Από την άλλη πλευρά, οι κυβερνήσεις έχουν οικονομικές υποχρεώσεις όχι μόνο απέναντι στους κατόχους ομολόγων, αλλά και σε άλλες ομάδες, όπως είναι οι φτωχοί που λαμβάνουν επιδόματα κοινωνικής πρόνοιας. Τα λογιστικά πρότυπα που στηρίζονται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι σε θέση να καθορίζουν τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις, και καθοδηγεί τους φορείς του δημοσίου πώς να υπολογίζουν τα ποσά αυτά στο τέλος του έτους, αλλά και να παρακολουθούν τις αλλαγές τους, κατά τη διάρκεια του έτους (Chan & Zhang, 2012).

Τα πρότυπα αυτά, επομένως παρέχουν μια αξιόπιστη βάση για τις κυβερνήσεις να (Chan & Zhang, 2012):

- Να διεκδικούν την κυριότητα, να ασκούν αποτελεσματικό έλεγχο, και να προστατεύουν την οικονομική αξία της δημόσιας περιουσίας,
- Να ελέγχουν τους τύπους, τα ποσά, τα χρονοδιαγράμματα και την αβεβαιότητα του δημοσίου χρέους και άλλων υποχρεώσεων, και
- Να αξιολογούν την οικονομική τους κατάσταση και τις επιδόσεις της διακυβέρνησής τους.

## 2.3 Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΙ ΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### *2.3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ*

Οι τελευταίες δεκαετίες χαρακτηρίζονται από βαθιές αλλαγές στο δημόσιο τομέα, που καθόρισαν τις σχετικές αλλαγές στα μοντέλα εργασίας και στο ρόλο που διαδραματίζουν στην κοινωνία. Πρόκειται για ένα ζήτημα εξορθολογισμού και εκσυγχρονισμού, που βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη. Ξεκίνησε και εξαπλώθηκε με διαφορετικές παραμέτρους και χρονοδιάγραμμα, τόσο στον ανεπτυγμένο κόσμο, όσο

και στις υπό μετάβαση χώρες. Διαφορετικά είδη δημόσιων οργανισμών έχουν εμπλακεί σε αυτές τις μεταρρυθμίσεις (σε τοπικό, εθνικό, υπερεθνικό και διεθνές επίπεδο), καθώς και διάφοροι τομείς της δημόσιας παρέμβασης και των δημοσίων υπηρεσιών (Soverchia, 2012). Αυτή η σειρά μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα έγινε γνωστή με τον όρο Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ.

Η Νέα Δημόσια Διοίκηση επέφερε ένα κύμα μεταρρυθμίσεων στην οικονομική διαχείριση και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο (Lapsley, 1999). Αυτές οι αλλαγές έλαβαν χώρα και λόγω της κρίσης που πλήττει της λειτουργία του δημόσιου τομέα. Σε γενικές γραμμές, η ποιοτική και ποσοτική εξέλιξη της δημόσιας παρέμβασης στην κοινωνία είχε σαν συνέπεια μια σημαντική αύξηση των δημοσίων δαπανών, χωρίς αντίστοιχη και ουσιαστική αύξηση των οφελών. Αυτό το πρόβλημα προκαλεί όλο και βαθύτερες καταστάσεις ανισορροπίας μεταξύ των θυσιών που επιβάλλονται στους φορολογούμενους και τις παρεχόμενες δημόσιες υπηρεσίες. Αυτή η κατάσταση απαιτεί την αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, ώστε να επιτευχθεί η εξυγίανση των δημοσίων φορέων, η παρακολούθησή τους και να τους δοθεί η δυνατότητα να συνειδητοποιήσουν τους θεσμικούς τους στόχους στην διατηρήσιμη οικονομική (Soverchia, 2012).

Οι διαφορετικές στρατηγικές που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των μεταρρυθμίσεων της δημόσιας διοίκησης είναι οι εξής (Soverchia, 2012).:

- Η αποκέντρωση και η ανάθεση της εξουσίας και της ευθύνης για τη λήψη αποφάσεων και τη διαχείριση.
- Η εφαρμογή της τεχνολογίας των πληροφοριών για τη βελτίωση της διαχείρισης και της ανταπόκρισης των κυβερνήσεων προς τους πολίτες.
- Η ανάπτυξη και βελτίωση των συστημάτων ελέγχου της διαχείρισης.
- Η εφαρμογή μέτρων για τη μείωση της διαφθοράς στην κυβέρνηση, τις επιχειρήσεις και την κοινωνία.
- Η ανάπτυξη και η χρήση των δεικτών απόδοσης.

- Η ολοκλήρωση της μέτρησης και διαχείρισης της απόδοσης.

Σε αυτές τις διαδικασίες περιλαμβάνονται και οι μεταρρυθμίσεις των λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα, που αποτελούν τη Νέα Δημόσια Οικονομική Διαχείριση, η οποία δείχνει την αυξανόμενη σημασία της οικονομικής και λογιστικής διάστασης των μεταρρυθμίσεων της διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Όλα τα πεδία της λογιστικής του δημόσιου τομέα εμπλέκονται σε αυτή τη διαδικασία, όπως η διοικητική λογιστική, η χρηματοοικονομική λογιστική και η ελεγκτική. Σε αυτόν τον τομέα, οι αλλαγές στα συστήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρούνται ένα από τα βασικά στοιχεία των οικονομικών μεταρρυθμίσεων, καθώς οι οικονομικοί πόροι αποτελούν απαραίτητη προϋπόθεση για την εργασία και την επιβίωση των δημόσιων φορέων. Έτσι ο έλεγχος των τρόπων χρήσης αυτών των πόρων αποτελεί ένα ζήτημα κρίσιμης σημασίας (Soverchia, 2012).

### *2.3.2 Η ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ*

Η κυβερνητική λογιστική σκοπό έχει την παροχή πληροφόρησης για τα οικονομικά στοιχεία των φορέων του δημοσίου. Επιδιώκει την διασφάλιση της δημόσιας περιουσίας και την ακριβή απεικόνιση της υπάρχουσας οικονομικής κατάστασης. Παρότι τα προηγούμενα χρόνια η κυβερνητική λογιστική αποτελούσε μια μορφή γραφειοκρατικού ελέγχου και καταρτιζόταν από κυβερνητικούς υπαλλήλους, πλέον, αποτελεί μια μορφή λογοδοσίας του κράτους στους πολίτες και για το λόγο αυτό, τον έλεγχό της αναλαμβάνουν ανεξάρτητες επιτροπές (Chan, 2003).

Στη δημόσια οικονομική διαχείριση, η λογιστική διαχείριση ακολουθεί την κατάρτιση του προϋπολογισμού και προηγείται του ελέγχου για την παραγωγή οικονομικών πληροφοριών που είναι χρήσιμες για την κατανόηση και την αξιολόγηση των πεπραγμένων μιας κυβέρνησης. Η χρηματοοικονομική Λογιστική, δηλαδή ο κλάδος των δημοσίων οικονομικών που ασχολείται με τη μέτρηση των οικονομικών συνεπειών από τις πραγματικές συναλλαγές και τα γεγονότα, ρυθμίζεται με κανόνες που διασφαλίζουν την ποιότητα, τόσο των εισροών όσο και των εκροών των λογαριασμών. Η κυβερνητική λογιστική συχνά ακολουθεί κανόνες, που ονομάζονται λογιστικά πρότυπα (Chan & Zhang, 2012).

Ένα ολοκληρωμένο κυβερνητικό λογιστικό σύστημα αποτελείται από τα εξής στοιχεία (Chan & Zhang, 2012):

- Το υποσύστημα της λογιστικής του προϋπολογισμού για την παρακολούθηση της συλλογής των εσόδων και της χρήσης των δημοσιονομικών πόρων στα διάφορα στάδια της διαδικασίας των δαπανών.
- Το υποσύστημα της χρηματοοικονομικής λογιστικής που σκοπό έχει να αναγνωρίσει και να μετρήσει τις επιπτώσεις των πραγματικών συναλλαγών και γεγονότων τα οποία επηρεάζουν τα οικονομικά της κυβέρνησης.
- Το υποσύστημα της λογιστικής κόστους για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των δημοσίων υπηρεσιών.

Από τη δεκαετία του 1990, η υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα έχει επεκταθεί και θεωρείται πλέον αυτονόητη (Lapsley et al., 2009). Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θεωρείται πως είναι ένα καλό εργαλείο για την υλοποίηση των αρχών του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ, όπως η αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα, η αποτελεσματικότητα, η διαφάνεια και η λογοδοσία. Τα πλεονεκτήματα από την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα, συνοψίζονται στα εξής (Mellet, 1997; Perrin, 1998; Chan, 2003; FEE, 2007):

- Η σύνδεση με τη διοικητική λογιστική
- Η μέτρηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών και των πολιτικών προγραμμάτων, έτσι ώστε να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητα και η παραγωγικότητα στους δημόσιους φορείς.
- Η παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων
- Η πιο ακριβής μέτρηση και επικοινωνία της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των φορέων του δημόσιου τομέα.
- Η μακροπρόθεσμη αξιολόγηση της οικονομικής βιωσιμότητας των δημόσιων πολιτικών.

- Η δυνατότητα να συντάσσονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Εν ολίγοις, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση αναμένεται να παράσχει καλύτερη πληροφόρηση για εσωτερική χρήση (για το κόστος και τις τιμές, τις επιλογές για outsourcing κ.λπ.) και εξωτερική χρήση, βελτιώνοντας έτσι τη διαφάνεια, τη λογοδοσία στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Αυτά τα πλεονεκτήματα που αντιστοιχούν στην κριτική της λογιστικής σε ταμειακή βάση που κατηγορείται δεν είναι σε θέση να αναδείξει τη σχέση μεταξύ της κατανάλωσης των πόρων και τα επιτευχθέντα αποτελέσματα.

Θεωρητικές και εμπειρικές μελέτες επισημαίνουν τα προβλήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα, ο οποίος πραγματοποιεί εξαιρετικά ετερογενείς δραστηριότητες και παράγει διάφορα προϊόντα, τα οποία δεν μπορούν πάντα να μετρηθούν από οικονομική άποψη (Stewart & Walsh, 1994).

Από θεωρητική σκοπιά, μερικοί συγγραφείς υποστηρίζουν ότι η ταμειακή λογιστική είναι πιο κατάλληλη για το είδος των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα, ιδίως για την κεντρική κυβέρνηση, που αφορά ιδιαίτερα μεταφορές κεφαλαίων. Άλλοι συγγραφείς υπογραμμίζουν ότι οι μεταρρυθμίσεις της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση δεν ακολουθούν ένα συγκεκριμένο εννοιολογικό πρότυπο, με αποτέλεσμα να αποτελούν μια άκριτη και παραπλανητική μεταφορά των επιχειρηματικών πρακτικών στο δημόσιο τομέα (Guthrie, 1998; Ellwood, 2003; Christiaens & Rommel, 2008).

Επιπλέον, ορισμένες λειτουργικές δυσκολίες έχουν προκύψει από την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, οι οποίες προκύπτουν από την ιδιαίτερη φύση και το είδος των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα (Guthrie, 1998; Christiaens, 2004), όπως είναι οι κάτωθι:

- Η απουσία της αγοράς, η οποία προκαλεί κάποιες σχετικές συνέπειες σχετικές με τον ορισμό, την αποτίμηση, την ταξινόμηση, την απόσβεση και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων.

- Η κατάρτιση του ισολογισμού ανοίγματος, που απαιτεί τον εντοπισμό και την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού στο σημείο εκκίνησης της λογιστικής μεταρρύθμισης.
- Οι λειτουργικές δυσκολίες του προσωπικού του λογιστικού στην καταγραφή των συναλλαγών στο πλαίσιο ενός συστήματος διπλογραφικής λογιστικής, καθώς και προβλήματα στην κατανόηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από τα στελέχη στη δημόσια διοίκηση.
- Τα προβλήματα με τα συστήματα πληροφοριών, ιδίως όσον αφορά τη μετάβαση στο νέο σύστημα λογιστικής, καθώς και τα έξοδα μετάβασης, σε συνάρτηση με το χρόνο, τους οικονομικούς και τους ανθρώπινους πόρους.

Εν συντομία, τα μη-επιχειρηματικά χαρακτηριστικά του δημόσιου τομέα οδηγούν στην ύπαρξη συγκεκριμένων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, εσόδων και εξόδων που δεν υπάρχουν στις επιχειρήσεις, και θέτουν την ανάγκη για ένα ειδικό εννοιολογικό πλαίσιο για τους δημόσιους φορείς (Guthrie, 1998; Chan, 2003; Ellwood, 2003). Αντίθετα, η ανάπτυξη όλο και πιο προηγμένων μοντέλων λογιστικής και μέτρησης επιδόσεων μοντέλα υποτιμά τις δυσκολίες στη μέτρηση της επίδοσης της κυβέρνησης, θεωρώντας ότι τη μέτρηση της δραστηριότητας ως σκοπό και όχι ως μέσο (Olson et al, 2001).

Τέλος, από την άποψη της διαχείρισης, η χρησιμότητα των καταστάσεων και των εκθέσεων της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, ιδίως στην ικανότητά τους να βελτιώσουν τη λήψη αποφάσεων των πολιτικών και άλλων φορέων, δεν φαίνεται να αποδεικνύεται, δεδομένου ότι οι ιθύνοντες του δημόσιου τομέα δεν βρίσκουν τις πληροφορίες που παρέχει τόσο χρήσιμες, σχετικές, και κατανοητές (Jones & Pendlebury, 2004; Wynne, 2008).

Ορισμένες μελέτες υπογραμμίζουν, στο πλαίσιο των κεντρικών κυβερνήσεων, τα χαρακτηριστικά και τις δραστηριότητες για τις οποίες η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση συχνά θεωρείται ακατάλληλη. Οι Christiaens και Rommel (2008), για παράδειγμα, υποστηρίζουν τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όταν η κυβέρνηση ασχολείται με επιχειρηματικές δραστηριότητες, ενώ η ταμειακή λογιστική θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν η κυβέρνηση παρέχει δημόσιες υπηρεσίες,

χωρίς το στόχο του κέρδους, προτείνοντας ένα συνδυασμό των δύο συστημάτων, όταν διαφορετικά είδη δραστηριοτήτων συνυπάρχουν.

Ένα σημείο που θα πρέπει να αναφερθεί είναι ότι δεν υπάρχει μόνο ένα είδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η πλήρης ταμειακή λογιστική και η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση μπορούν να θεωρηθούν ως δύο οριακά σημεία σε ένα ευρύ φάσμα διαφόρων εναλλακτικών λύσεων, οι οποίες είναι υβριδικές λύσεις (IFAC-PSC, 2000; Blondal, 2002).

Μια από τις προκλήσεις που έχει να αντιμετωπίσει η Κυβερνητική λογιστική είναι η εφαρμογή διεθνών προτύπων, χωρίς, όμως να χάνονται οι τοπικές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας. Ένα ακόμη στοιχείο που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι το γεγονός ότι οι πολιτικές δυνάμεις κάθε χώρας μπορούν να επηρεάσουν την εφαρμογή της δημιουργώντας διαφορές ανάμεσα στις χώρες (Chan, 2003).

Συνοψίζοντας, η λογιστική σε ταμειακή βάση ήταν για πολλά χρόνια το κύριο μέσο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για το δημόσιο τομέα, ενώ η χρήση της συνεχίζεται και σήμερα. Οι πληροφορίες που παρέχει είναι μεν χρήσιμες, όμως δεν παρέχει επαρκή πληροφόρηση σχετικά με τις υποχρεώσεις και τα μελλοντικά αναμενόμενα οφέλη των περιουσιακών στοιχείων. Αυτού του είδους οι πληροφορίες παρέχονται με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα από την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Για το λόγο αυτό, θεωρείται ότι μπορεί να παρέχει συγκρίσιμα στοιχεία, να διευκολύνει τη λογοδοσία των δημόσιων φορέων και να αυξήσει τη διαφάνεια (Guthrie, 1998).

### *2.3.3 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ*

Στο πλαίσιο της διαδικασίας μεταρρύθμισης της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ξεκίνησε το 2000, (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2000), ο λογιστικός εκσυγχρονισμός στο σύστημα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αρχίζει να εφαρμόζεται. Ο εκσυγχρονισμός αφορά το λογιστικό σύστημα και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ξεκίνησε το 2002 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002). Το τρέχον λογιστικό σύστημα είναι ένα διπλό σύστημα, καθώς η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζεται χωρίς να εγκαταλειφθεί η λογιστική σε ταμειακή βάση, που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση του προϋπολογισμού.

Ειδικότερα, όσον αφορά τη λογιστική του προϋπολογισμού, οι δαπάνες καταγράφονται με τη λογιστική της τροποποιημένης ταμειακής βάσης, ενώ τα έσοδα καταγράφονται με την λογιστική ταμειακής βάσης. Όσον αφορά τη χρηματοοικονομική λογιστική, λαμβάνει χώρα σε δεδουλευμένη βάση και πραγματοποιείται με την εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Η συνύπαρξη των δύο λογιστικών συστημάτων είναι δυνατή χάρη στην χρήση αντίστοιχου λογισμικού (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008). Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, με σκοπό τη συγκρισιμότητα και την ποιότητα των πληροφοριών, σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Η οδηγία 2011/85 /ΕΕ της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών τονίζει, μεταξύ άλλων, τη σημασία της διαθεσιμότητας των δημοσιονομικών στοιχείων, τα οποία πρέπει να ενημερώνονται και να είναι αξιόπιστα, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια και η ορθή λειτουργία του φορολογικού εποπτικού πλαισίου της ΕΕ. Η διαφάνεια και η αξιοπιστία είναι απαραίτητες για την επίτευξη των ρεαλιστικών μακροοικονομικών και δημοσιονομικών προβλέψεων όσον αφορά τη δημοσιονομική πειθαρχία που επιβάλλεται στα κράτη μέλη από τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Vellanca & Vandernoot, 2014).

Τα IPSAS έχουν υιοθετηθεί ή βρίσκονται σε μια διαδικασία υιοθέτησης από περίπου ογδόντα χώρες ανά τον κόσμο, αλλά και από διεθνείς οργανισμούς και φορείς, όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ο ΟΟΣΑ, η Ευρωπαϊκή Ένωση, το ΝΑΤΟ, τα Ηνωμένα Έθνη, η Παγκόσμια Τράπεζα κτλ.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιο Τομέα (IPSAS) έχουν υιοθετηθεί μέσω της Λογιστικής Δεδουλευμένης Βάσης από πολλές χώρες, όπως η Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Γαλλία, η Ολλανδία, η Σουηδία, η Φινλανδία, η Ιταλία, η Ρουμανία, η Ισπανία, η Αυστρία και η Ρωσία. Παρόλα αυτά, πολλές είναι οι χώρες που στηρίζονται στη λογιστική ταμειακής βάσης. Η ΕΕ, παρά το γεγονός ότι αναγνωρίζει τις δυσκολίες που μπορεί να προκύψουν κατά την



υιοθέτηση των IPSAS, προτρέπει τις χώρες – μέλη της να προχωρήσουν στην εφαρμογή τους<sup>3</sup>.

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των IPSAS κρίνεται απαραίτητη για μια σειρά σε μία σειρά από οργανισμούς, όπως τα Ασφαλιστικά ταμεία, τα υπουργεία, οι περιφέρειες, τα δημόσια νοσοκομεία, καθώς και στην κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Ήδη, γίνονται κάποιες μεταρρυθμίσεις προς αυτή την κατεύθυνση, όμως η χώρα εφαρμόζει ακόμη την λογιστική σε ταμειακή βάση. Παρόλα αυτά, γίνονται κάποιες προσπάθειες εκσυγχρονισμού. Με το προεδρικό διάταγμα 146/2003 οι δημόσιοι οργανισμοί υγείας άρχισαν να εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα Γενικής και αναλυτικής λογιστικής, αλλά και του Δημόσιου λογιστικού, ενώ με το ν.3599/2005 υποχρεούνται να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αντίστοιχα, το Π.Δ. 15/2011 επιβάλλει την χρήση Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης στο Γενικό Επιτελείο Στρατού. Όσον αφορά του Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, από το 2000 (σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999) εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων, το οποίο επιβάλλει τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος.

#### *2.3.4 ΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ*

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημοσίου τομέα κρίνεται απαραίτητη σε πολλές χώρες, ώστε να εξασφαλίζεται η διαφάνεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των στοιχείων του. Τα πρότυπα αυτά απευθύνονται αποκλειστικά σε φορείς του δημοσίου και εφαρμόζονται από (Βενιέρης & Κοέν, 2012):

- Εθνικές κυβερνήσεις (υπουργεία, Ένοπλες Δυνάμεις, δημόσιες υπηρεσίες κτλ)
- Περιφερειακές κυβερνήσεις
- Τοπικές κυβερνήσεις
- Τοπικές αρχές ή φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης (περιφέρειες, δήμοι κτλ)

---

<sup>3</sup> Από την ιστοσελίδα: [http://europa.eu/legislation\\_summaries](http://europa.eu/legislation_summaries)

- Κυβερνητικές υπηρεσίες
- Άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα (πανεπιστήμια, νοσοκομεία, ασφαλιστικοί οργανισμοί κτλ)

Οι οντότητες αυτές κρίνεται απαραίτητο να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ δημοσίου τομέα, ώστε να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις που θα εναρμονίζονται με τις αρχές σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημοσίου τομέα είναι ακόμη εθελοντική. Κάποιες δημόσιες επιχειρήσεις, όπως η ΔΕΗ και η ΕΥΔΑΠ, εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Λουμιώτης, 2014).

### *2.3.5 Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΚΑΙ Η ΑΝΑΓΚΗ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΚΡΙΣΗΣ*

Η οικονομική κρίση που πλήττει τις χώρες της περιφέρειας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άλλαξε τις ανάγκες για χρηματοοικονομική πληροφόρηση των φορέων του δημόσιου τομέα. Ο Kickert (2012) προσδιόρισε τις τρεις φάσεις της κρίσης: Πρώτον, η οικονομική κρίση οδήγησε τις κυβερνήσεις να σώσουν και να υποστηρίξουν τις τράπεζες. Δεύτερον, η οικονομική κρίση ώθησε τις κυβερνήσεις να λάβουν μέτρα για την ανάκαμψη της οικονομίας. Τρίτον, η δημοσιονομική κρίση των χρεών και των δημοσιονομικών ελλειμμάτων των κρατών είχε ως αποτέλεσμα να επιβληθούν μέτρα δημοσιονομικών περικοπών από τις κυβερνήσεις.

Συνεπώς, η οικονομική κρίση δημιούργησε μια επιτακτική ανάγκη για αλλαγές στη δημόσια διοίκηση. Η οικονομική κρίση αύξησε την ανάγκη για υψηλής ποιότητας πληροφορίες από το δημόσιο τομέα, ενώ κατέδειξε την σημασία της διαφάνειας και της λογοδοσίας στο δημόσιο. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του δημοσίου τομέα κατέστη πιο επιτακτική καθώς υπάρχει μεγαλύτερη ανάγκη για: μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, μείωση του κόστους των δανειακών κεφαλαίων για το δημόσιο, καλύτερη κατανομή των δημόσιων πόρων, μείωση του κόστους των δημόσιων υπηρεσιών, αύξηση της ποιότητας, της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των οικονομικών στοιχείων των φορέων του δημοσίου, βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της κάθε χώρας (Chan & Zhang, 2012).

Οι κυβερνητικές παρεμβάσεις, κατά τη διάρκεια της πρόσφατης χρηματοπιστωτικής κρίσης του 2008 και η επακόλουθη οικονομική ύφεση προσέφεραν μια ευκαιρία για να αντιπαραβάλλουν οι κυβερνήσεις και οι δημόσιοι οργανισμοί τις συνέπειες της χρήσης της λογιστικής σε ταμειακή βάση και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση (Chan & Zhang, 2012). Στις Ηνωμένες Πολιτείες, για παράδειγμα, οι ενέργειες αυτές, συμπεριλαμβάνουν παραδείγματα όπως η αγορά ενυπόθηκων τίτλων από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η σύναψη δανείων και οι εγγυήσεις επικίνδυνων δανείων, καθώς και η αγορά μεριδίου της καθαρής θέσης των χρεωμένων εταιριών. Οι πιστώσεις και οι συναλλαγές κεφαλαίου αντιμετωπίζονται αρκετά διαφορετικά από την λογιστική ταμειακής βάσης και την λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Τα ταμειακά ελλείμματα θα αυξηθούν όταν μια κυβέρνηση αγοράζει τίτλους, παρέχει δάνεια, και πληρώνει για την κατασκευή έργων. Αντίθετα, αυτές οι συναλλαγές δεν θα έχει καμία επίπτωση στα ελλείμματα, όταν χρησιμοποιείται η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, καθώς οδηγούν σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που αντισταθμίζουν τις πληρωμές σε μετρητά. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θα αναγνωρίσει ενδεχόμενες υποχρεώσεις όταν η κυβέρνηση παρέχει εγγυήσεις δανείων ή ασφαλιστική κάλυψη για την αύξηση της εμπιστοσύνης και τη σταθεροποίηση των αγορών χρηματοδότησης. Αντίθετα, η ταμειακή λογιστική θα αγνοήσει τέτοιες υποχρεώσεις (Chan & Zhang, 2012).

Σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι, ενώ κανονικά το έλλειμμα σε δεδουλευμένα μεγέθη υπερβαίνει το ταμειακό έλλειμμα, γεγονός που οφείλεται στην αναγνώριση των αυξημένων υποχρεώσεων και εξόδων, μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης, το ταμειακό έλλειμμα ξεπέρασε το δεδουλευμένο έλλειμμα των ΗΠΑ κατά \$163,000,000,000, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους του 2009, , όταν η κυβέρνηση των ΗΠΑ παρείχε μεγάλες ποσότητες ρευστότητας στο χρηματοπιστωτικό τομέα (Chan & Zhang, 2012).

Η ατζέντα της λογιστικής εναρμόνισης του παγκόσμιο δημόσιου τομέα έχει αρχίσει να αποκτά μεγαλύτερη σημασία και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, επειδή η λογιστική ποικιλομορφία μεταξύ των δημόσιων φορέων καθιστά τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών πολύ δύσκολη, ακόμη και για τους εμπειρογνώμονες. Επιπλέον, η συνεχιζόμενη οικονομική κρίση από το 2008 έχει επίσης εγείρει πολλά θέματα λογιστικής του δημόσιου τομέα. Πολλές κυβερνήσεις

έχουν ελλείμματα, ενώ και τα υψηλά επίπεδα του χρέους καθιστούν κρίσιμη την δημοσιονομική σταθερότητα. Οι πολιτικοί έχουν αρχίσει να τονίζουν τη σημασία της παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υψηλής ποιότητας από τις κυβερνήσεις. Επιπρόσθετα, η οικονομική κρίση έχει δημιουργήσει δυσπιστία και αύξησε την ανάγκη να υπάρξει μεγαλύτερη υπευθυνότητα και διαφάνεια στο δημόσιο τομέα, και ταυτόχρονα, υπάρχει μεγάλη ανάγκη μείωσης του χρέους σε πολλές χώρες (Ball, 2012).

Παρά τον υψηλό βαθμό εθνικής λογιστικής τυποποίησης στην Ευρώπη, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η διακρατική συγκρισιμότητα των δεικτών αξιολόγησης της χρηματοπιστωτικής / οικονομικής θέσης και των επιδόσεων των κυβερνήσεων είναι αμφίβολη. Μια βελτίωση σε αυτή την κατάσταση θα απαιτήσει αλλαγές στα συστήματα κυβερνητικής λογιστικής προς την κατεύθυνση της βάσης των δεδουλευμένων, καθώς και μια διακρατική τυποποίηση των διαδικασιών και των πρακτικών (Brusca et al., 2013).

Αν και η χρήση των εθνικών λογαριασμών στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ένα σημαντικό ρόλο στις διεθνείς μακροοικονομικές συγκρίσεις, η εναρμονισμένη κυβερνητική λογιστική μπορεί να κάνει τέτοιες πληροφορίες πιο εύκολες στη χρήση και πιο αξιόπιστες (Brusca et al., 2013). Η υιοθέτηση των IPSAS ως εκ τούτου θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μια προσπάθεια από τις κυβερνήσεις να δείξουν ότι προσπαθούν να αντιμετωπίσουν το έλλειμμα λογοδοσίας στην αντιμετώπιση των οικονομικών και δημοσιονομικών ζητημάτων. Μια εναλλακτική ερμηνεία είναι ότι τα ελλείμματα είναι εγγενή στην ΕΕ, ώστε τα επιμέρους κυρίαρχα έθνη που θα εφαρμόσουν την εξωτερική ανάθεση συστημάτων, όπως τα IPSAS, να δημιουργήσουν την εντύπωση ότι το λογιστικό τους σύστημα είναι ανεξάρτητο κι ελεύθερο από τον έλεγχο των πιο κυρίαρχων χωρών εντός της ΕΕ (Chiapello & Medjad, 2009).

Έτσι, στα τέλη του 2011, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε μια οδηγία σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών που περιλάμβανε αναφορά στα IPSAS. Το Κοινοβούλιο εξετάζει μια νέα προσέγγιση για την κυβερνητική λογιστική, επειδή πιστεύει ότι οι στατιστικές των δημοσίων οικονομικών και τα δεδομένα που παρέχουν είναι αναγκαία για να εξασφαλιστεί η

ορθή λειτουργία της δημοσιονομικής εποπτείας της ΕΕ, δεδομένων των πρόσφατων οικονομικών προβλημάτων που προέκυψαν λόγω της οικονομικής κρίσης (Brusca et al., 2013).

Συνεπώς, η κρίση δημιούργησε την ανάγκη για αλλαγές στη δημόσια διακυβέρνηση. Ο Peters (2011) επεσήμανε πέντε βασικές αλλαγές όσον αφορά τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων:

- Υπάρχει μια τάση συγκέντρωσης στην λήψη αποφάσεων κατά την κρίση
- Η κρίση πολιτικοποίησε ένα μεγάλο αριθμό δημόσιων αποφάσεων
- Η κρίση μετατοπίζει τις δύσκολες αποφάσεις στο δημόσιο τομέα
- Οι κρίσεις μπορεί να ενισχύσουν την υφιστάμενη πολιτική και διακυβέρνηση
- Οι κρίσεις μπορούν να αποτελέσουν ευκαιρίες.

Οι Osborne και Kinder (2011) υποστηρίζουν ότι η κρίση ασκεί πιέσεις στους δημόσιους διαχειριστές, ωθώντας τους σε μια στρατηγική de-marketing για να μπορέσουν να επικεντρωθούν στις στρατηγικές επιλογές που πρέπει να κάνουν σε περιόδους έλλειψης πόρων.

Από την άποψη των λογιστικών μεταρρυθμίσεων, η κρίση συνέβαλε στην προώθηση μίας φιλοσοφίας μεγαλύτερης λογοδοσίας, πιο προσεκτικής χρήσης των πόρων και στενότερης συνεργασίας με τους τοπικούς φορείς. Η ολοκλήρωση της δημοσιονομικής λογιστικής με την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, την εναρμόνιση και την εξυγίανση των δημοσίων οικονομικών και τη χρήση του δημόσιου λογιστικού για τους σκοπούς της ανοικτής διακυβέρνησης είναι τα κύρια χαρακτηριστικά στα οποία συγκλίνουν οι λογιστικές μεταρρυθμίσεις. Για παράδειγμα, στη Γερμανία, νέες διαδικασίες κατάρτισης του προϋπολογισμού έχουν ήδη τεθεί σε εφαρμογή με στόχο την ενεργοποίηση μιας μετάβασης από την παραδοσιακή λογιστική σε ταμειακή βάση για ένα σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση (Brusca et al., 2013).

Οι Meneguzzo et al. (2013) εξετάζουν τις κύριες μεταρρυθμίσεις που έλαβαν χώρα στις τοπικές κυβερνήσεις της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιταλίας και της Πορτογαλίας κατά τη διάρκεια της κρίσης. Η ανάλυση των λογιστικών μεταρρυθμίσεων αναδεικνύει ένα κενό ανάμεσα στην ανάγκη για πληροφορίες που έχουν τα εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη και τις μεταρρυθμίσεις που έλαβαν χώρα. Επιπλέον, η δυνατότητα της λογιστικής να ενισχύσει τη δημιουργία αξίας στο δημόσιο και να βοηθήσει τους δημόσιους διαχειριστές, τους πολιτικούς και τα ενδιαφερόμενα μέρη στη διαχείριση του κινδύνου δεν έχει υλοποιηθεί πλήρως. Εξετάζονται διάφορα ερωτήματα όπως το πώς μπορεί η ικανότητα αυτοχρηματοδότησης των ευρωπαϊκών τοπικών κυβερνήσεων να βελτιωθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα; Πώς μπορούν να κάνουν περισσότερα με λιγότερα χρήματα; Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι νέες κοινωνικές ευθύνες από τις τοπικές κυβερνήσεις κατά τη διάρκεια της κρίσης; Από τις μεταρρυθμίσεις που έχουν τεθεί σε εφαρμογή οι ερευνητές εντόπισαν κάποια κοινά στοιχεία και κατέληξαν στα εξής συμπεράσματα:

- Υπάρχει αύξηση του εξωτερικού ελέγχου και της πίεση στις τοπικές κυβερνήσεις, τόσο από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όσο και από το επίπεδο της κεντρικής εθνικής κυβέρνησης. Αυτό δημιουργεί μια μορφή συγκεντρωτισμού στη λήψη αποφάσεων στις κεντρικές κυβερνήσεις και αποκέντρωση της επίλυσης προβλημάτων από τις τοπικές κυβερνήσεις.
- Όλες οι μεταρρυθμίσεις στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα είναι κάθετες και επικεντρώνονται στον εξορθολογισμό της ενιαίας διοίκησης παρά βασίζονται στη συστηματική, οριζόντια και δικτυωμένη άποψη.
- Η κρίση μετατόπισε τον άξονα των μεταρρυθμίσεων. Για παράδειγμα, οι λογιστικές μεταρρυθμίσεις κατά τη διάρκεια της κρίσης έχουν δώσει μεγαλύτερη έμφαση στην λογαριασμούς για την ανοικτή διακυβέρνηση από την ολοκλήρωση της εισαγωγής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Οι οικονομικές μεταρρυθμίσεις έχουν συχνά βραχυπρόθεσμες παρεμβάσεις, αντί να προωθούν μια

ολοκληρωμένη προσέγγιση για το περίπλοκο θέμα των διακυβερνητικών δημοσιονομικών σχέσεων. Οι θεσμικές μεταρρυθμίσεις αγνόησαν τη συζήτηση σχετικά με το ρόλο των πολιτικών, των διαχειριστών και των ενδιαφερόμενων φορέων σε τοπικό επίπεδο. Τέλος, οι διοικητικές μεταρρυθμίσεις έχουν επικεντρωθεί κυρίως στις αξιολογήσεις των δαπανών, και όχι στην ποιότητα και τις επιδόσεις.

## 2.4 ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### *2.4.1 ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΡΕΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΑΠΟ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ*

Διάφορες μελέτες που έχουν διεξαχθεί σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS σε πολλές χώρες. Στόχος τους είναι να αναπτυχθεί μια τυπολογία των διαφόρων χωρών, για την τήρηση των λογιστικών τους συστημάτων σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS. Η μελέτη των Benito, Brusca και Montesinos (2007), που βασίζεται σε μια έρευνα του 2003 που έλαβε χώρα 30 χώρες, δείχνουν ότι υπάρχουν μεγάλες διαφορές μεταξύ των χωρών που μελετήθηκαν όσον αφορά τη συμμόρφωση τους. Όσον αφορά την ΕΕ, η Σουηδία, η Πορτογαλία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ολλανδία έχουν υψηλό δείκτη συμμόρφωσης (πάνω από 70%) με τα πρότυπα IPSAS (για την κεντρική και τις τοπικές κυβερνήσεις). Η Γαλλία και η Ιταλία δεν συμμορφώνονται σε μεγάλο βαθμό με αυτά τα πρότυπα (δείκτης συμμόρφωσης κάτω από 50%). Η Φινλανδία, η Ισπανία και το Βέλγιο αντιστοιχούν σε μια ενδιάμεση ομάδα των χωρών με δείκτη συμμόρφωσης μεταξύ 55% και 65%, σύμφωνα με τα πρότυπα IPSAS. Όσον αφορά την Αυστρία, η μελέτη αποκαλύπτει ένα μικρό δείκτη της συμμόρφωσης με τα πρότυπα IPSAS (λιγότερο από 50%) σε τοπικό επίπεδο, ενώ η συμφωνία με τα πρότυπα IPSAS σε κεντρικό επίπεδο υπερβαίνει το 55%. Έτσι, οι χώρες, οι οποίες συμμορφώνονται σε μεγαλύτερο βαθμό με τα πρότυπα IPSAS, χρησιμοποιούν πλήρως τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, παρέχουν πολλές πληροφορίες και καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς. Παρ' όλα αυτά, η μελέτη δείχνει ότι τα λογιστικά συστήματα είναι πολύ διαφορετικά από τη μια χώρα στην άλλη και ότι στην πραγματικότητα δεν συμμορφώνεται με τα πρότυπα IPSAS. Ο μέσος δείκτης

συμμόρφωσης εμφανίζεται να είναι περίπου 60% για τις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις.

Μια μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τους Christiaens, Reyniers, και Rolle (2010) στην ΕΕ δείχνει ότι οι χώρες και οι οντότητες που συμμορφώνονται με τα πρότυπα IPSAS είναι η Λετονία, η Σουηδία, και το Ηνωμένο Βασίλειο (για την κεντρική και τις τοπικές κυβερνήσεις), καθώς και η Γαλλία (σε κεντρικό επίπεδο μόνο). Σε τοπικό επίπεδο, στο Βέλγιο, η Φλάνδρα συμμορφώνεται συνολικά με τα πρότυπα IPSAS. Η κεντρική κυβέρνηση στην Ολλανδία χρησιμοποιεί τη λογιστική σε ταμειακή βάση, αλλά σχεδιάζει να εφαρμόσει τα IPSAS στο εγγύς μέλλον. Άλλες χώρες στην μελέτη χρησιμοποιούν ένα σύστημα λογιστικής σε ταμειακή βάση ή χρησιμοποιούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, χωρίς να συμμορφώνονται με τα πρότυπα IPSAS. Σε αυτές περιλαμβάνονται η Δανία, η Φινλανδία, η Πορτογαλία, και η Ισπανία (για τις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις), καθώς και η Αυστρία (για την κεντρική κυβέρνηση). Σχετικά με τις τοπικές κυβερνήσεις μόνο, η Γαλλία, η Ολλανδία, και η Βαλλονία χρησιμοποιούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, η οποία δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των IPSAS.

Οι Bellanca & Vandernoot (2014) εξετάζουν την πορεία εφαρμογής των IPSAS στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο σκοπός της μελέτης τους είναι να αναλύσει το επίπεδο εφαρμογής της των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα της μελέτης κατατάσσουν τα κράτη σύμφωνα με τα επίσημα επίπεδα εφαρμογής των IPSAS. Αναλύουν επίσης τους τύπους λογιστικής (λογιστική σε ταμειακή βάση κτλ) που χρησιμοποιούνται από τα κράτη που μελετήθηκαν. Η έρευνα δείχνει ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών, τόσο στην εφαρμογή των προτύπων IPSAS και στο είδος της λογιστικής που χρησιμοποιείται. Επιπλέον, φαίνεται ότι ακόμη αν και τα IPSAS δεν έχουν υιοθετηθεί επίσημα στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες μέλη, υπάρχει μια τάση να χρησιμοποιούνται σύγχρονα λογιστικά συστήματα που βασίζονται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση που βρίσκονται εννοιολογικά κοντά στα IPSAS. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους συνοψίζονται ως εξής:

Όσον αφορά το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται από την κεντρική κυβέρνηση, ισχύουν τα εξής:



- Στην Ιταλία, χρησιμοποιείται η λογιστική σε ταμειακή βάση (μέθοδος που καταγράφει τα έσοδα και τα έξοδα, όταν λαμβάνονται ή πληρώνονται μετρητά).
- Η Πορτογαλία, η Φινλανδία, η Ολλανδία και η Ιταλία χρησιμοποιούν την τροποποιημένη λογιστική σε ταμειακή βάση (είναι μια «υβριδική» μέθοδος, που βασίζεται κυρίως στη λογιστική σε ταμειακή βάση, αλλά χρησιμοποιεί κάποια συγκεκριμένα στοιχεία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, όπως οι εισπρακτέοι λογαριασμοί στο τέλος του έτους).
- Η Πορτογαλία, η Γαλλία, η Αυστρία (από το 2013), το Ηνωμένο Βασίλειο, η Σουηδία και το Βέλγιο χρησιμοποιούν την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (είναι η μέθοδος που καταγράφει τα έσοδα και τα έξοδα, όταν αυτά συμβαίνουν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους).
- Η Αυστρία (μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012) και το Βέλγιο, εφαρμόζουν την τροποποιημένη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση (μια μέθοδος που βασίζεται κυρίως στην λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αλλά με συγκεκριμένες διαφορές, όπως το γεγονός ότι δεν λαμβάνει υπόψη ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού).

Αντίστοιχα, όσον αφορά το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται από την τοπική αυτοδιοίκηση, προκύπτουν τα εξής αποτελέσματα:

- Στην Ιταλία, εφαρμόζεται λογιστική σε ταμειακή βάση.
- Στην Πορτογαλία και την Αυστρία, χρησιμοποιείται η τροποποιημένη λογιστική ταμειακής βάσης.
- Η Πορτογαλία, η Γαλλία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Σουηδία, η Ολλανδία και το Βέλγιο εφαρμόζουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.
- Η Φινλανδία και το Βέλγιο έχουν υιοθετήσει την τροποποιημένη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Η διαφορετικότητα στα αναμορφωμένα κυβερνητικά λογιστικά συστήματα δημιούργησε την ανάγκη για εναρμονισμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα, με

αποτέλεσμα την εκπόνηση των IPSAS. Με αφετηρία αυτή την διαφορετικότητα, οι Christiaens και Reyniers (2009) εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι κυβερνήσεις στην Ευρώπη υιοθετούν τα λογιστικά πρότυπα IPSAS (που στηρίζονται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση) και το πώς μπορούν να εξηγηθούν τα διαφορετικά επίπεδα της εφαρμογής τους στις διάφορες χώρες. Διερευνήθηκε η λογιστική κατάσταση στις τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις στις ακόλουθες δεκαεννέα χώρες: την Αυστρία, το Baden-Württemberg (Γερμανία), τη Βαυαρία (Γερμανία), τη Δανία, τη Φινλανδία, τη Φλάνδρα (Βέλγιο), τη Γαλλία, την Ελλάδα, την Ιταλία, τη Λιθουανία, την Ολλανδία, τη Νορβηγία, την Πορτογαλία, τη Σαξονία-Άνχαλτ (Γερμανία), την Ισπανία, τη Σουηδία, την Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Βαλλονία (Βέλγιο).

Τα αποτελέσματα της μελέτης των Christiaens και Reyniers (2009) αποκαλύπτουν την ποικιλομορφία στην εφαρμογή των IPSAS. Ορισμένες κυβερνήσεις εξακολουθούν να χρησιμοποιούν τη λογιστική σε ταμειακή βάση, ενώ μόνο σε μια μειοψηφία χωρών ισχύουν τα IPSAS. Η πλειοψηφία των τοπικών και κεντρικών κυβερνήσεων εφαρμόζει τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αγνοώντας, όμως, τα IPSAS. Οι χώρες που ανήκουν στην κατηγορία "IPSAS" έχουν δικαιοδοσίες που είναι γενικά συμβατές με τα πρότυπα IPSAS. Τα συστήματα χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τις δικαιοδοσίες αυτές δεν είναι απαραίτητως 100% συμβατές με τα IPSAS και είναι πιθανό ότι κάποιες από αυτές κάνουν μικρές εξαιρέσεις στα IPSAS, ενώ σε γενικές γραμμές βασίζονται σε αυτά. Η επόμενη κατηγορία χωρών είναι εκείνες που εφαρμόζουν σήμερα λογιστική σε ταμειακή βάση, αλλά σχεδιάζουν να εισαγάγουν ένα συμβατό με τα IPSAS σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο εγγύς μέλλον. Στην τρίτη κατηγορία ανήκουν όλες οι χώρες που κάνουν χρήση ενός λογιστικού συστήματος σε δεδουλευμένη βάση, όχι όμως συμβατό με τα IPSAS. Η στήλη «προγραμματισμένης μεταρρύθμισης στη δεδουλευμένη βάση» απαριθμεί τις χώρες που εξακολουθούν να χρησιμοποιούν λογιστική σε ταμειακή βάση, αλλά σχεδιάζουν να μετατρέψουν το λογιστικό τους σύστημα σε ένα μη συμβατό με τα IPSAS λογιστικό σύστημα σε δεδουλευμένη βάση. Η τελευταία κατηγορία αποτελείται από τις χώρες που χρησιμοποιούν τη λογιστική σε ταμειακή βάση και δεν σχεδιάζουν να εισαγάγουν ένα σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας συνοψίζονται ως εξής:

- Παρά τις μεγάλες προσπάθειες του IPSASB και άλλων διεθνών οργανισμών, τα IPSAS δεν διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στις περισσότερες τοπικές και κεντρικές λογιστικές μεταρρυθμίσεις στην Ευρώπη.
- Μόνο τρεις τοπικές και τέσσερις κεντρικές κυβερνήσεις έχουν εφαρμόσει τα IPSAS. Οι τοπικές κυβερνήσεις στη Φλάνδρα, τη Λιθουανία και τη Σουηδία έχουν υιοθετήσει ένα λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης με τη χρήση των IPSAS. Στο κεντρικό κυβερνητικό επίπεδο, η Γαλλία, η Λιθουανία, η Σουηδία και η Ελβετία έχουν υιοθετήσει ένα σύστημα με εφαρμογή των IPSAS.
- Λαμβάνοντας υπόψη τις χώρες που εξακολουθούν να χρησιμοποιούν τη λογιστική σε ταμειακή βάση σήμερα, αλλά θα εφαρμόσουν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο εγγύς μέλλον, γίνεται σαφές ότι τα IPSAS δεν αναμένεται να έχουν σύντομα μεγάλη αύξηση στην εφαρμογή τους. Οι τοπικές κυβερνήσεις (ή η τοπική αυτοδιοίκηση) της Βάδης-Βυρτεμβέργης, της Ελλάδας, της Ιταλίας και της Σαξονία-Άνχαλτ, καθώς και οι κεντρικές κυβερνήσεις της Φλάνδρας, της Ιταλίας και της Βαλλονίας σχεδιάζουν να εισαγάγουν ένα σύστημα που βασίζεται στην δεδουλευμένη βάση, αλλά κανένα από αυτά δεν θα συνδέσει τη νέα λογιστική νομοθεσία με τα IPSAS. Μόνο στις Κάτω Χώρες και τη Νορβηγία, οι κεντρικές κυβερνήσεις θα χρησιμοποιήσουν IPSAS κατά τη μετατροπή της τρέχουσας λογιστικής σε ταμειακή βάση σε ένα σύστημα που βασίζεται σε δεδουλευμένη βάση.
- Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι ευρέως διαδεδομένη στην Ευρώπη, καθώς το 68% των τοπικών κυβερνήσεων και 52% των κεντρικών κυβερνήσεων κάνουν χρήση του. Επιπλέον, εννέα άλλες κυβερνήσεις σχεδιάζουν να εισαγάγουν ένα σύστημα λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο εγγύς μέλλον.
- Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν επίσης έξι χώρες που επιμένουν στη χρήση της λογιστικής σε ταμειακή βάση. Οι τοπικές κυβερνήσεις της Αυστρίας και της Βαυαρίας και οι κεντρικές κυβερνήσεις στη Βάδη-Βυρτεμβέργη, τη Βαυαρία, τη Ελλάδα και τη Σαξονία-Άνχαλτ δεν σκοπεύουν να αλλάξουν την τρέχουσα λογιστική σε ταμειακή βάση.

Εκτός, όμως από την ίδια την Ένωση, πολλές έρευνες εστιάζουν στην πορεία εφαρμογής αντίστοιχων μεταρρυθμίσεων στις επιμέρους χώρες. Η Soverchia (2012) δίνει ιδιαίτερη προσοχή στις μεταρρυθμίσεις που αφορούν το λογιστικό σύστημα και τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κι έλαβαν χώρα πρόσφατα στη Γαλλία, την Ιταλία και την Ευρωπαϊκή Ένωση. Από την μελέτη προκύπτει ότι η Γαλλία έχει επιλέξει να ακολουθήσει τις διεθνείς τάσεις για την εφαρμογή ενός συστήματος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, ενώ στην Ιταλία το λογιστικό σύστημα είναι κυρίως αφιερωμένο στην παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, με αποτέλεσμα να μην παρέχει στοιχεία για την παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων της κυβέρνησης. Υπάρχουν ορισμένες σημαντικές διαφορές στις δύο χώρες. Υπάρχουν διαφορετικοί κανόνες μέτρησης που προκύπτουν από διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και διαφορετικές φάσεις εκπλήρωσης της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας. Η πλήρης εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι μια περίπλοκη και πολύ ακριβή διαδικασία για δημόσιους οργανισμούς και τους φορείς του δημόσιου τομέα, όπως είναι οι κεντρικές κυβερνήσεις. Μια ιδιαίτερη επιρροή της ΕΕ στις λογιστικές μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιούνται από τα κράτη μέλη δεν φαίνεται εύκολο να προσδιοριστεί. Υπάρχουν πολλές ομοιότητες μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Γαλλίας, εκτός από τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών διαδικασιών. Αυτό είναι πιθανόν να οφείλεται στην ομοιότητα της διοικητικής τους κουλτούρας, που ισχύουν για ιστορικούς λόγους. Υπάρχουν, όμως, και διαφορές καθώς στη Γαλλία, η λογιστική παράδοση είναι ισχυρή και το κύριο σημείο αναφοράς στον καθορισμό των προτύπων είναι το γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο. Τα IPSAS δεν έχουν ακόμη την ίδια σημασία με τα ΔΠΧΠ, δεδομένου ότι η υιοθέτηση αυτών των λογιστικών προτύπων δεν είναι υποχρεωτική για τις ευρωπαϊκές δημόσιες οντότητες. Ωστόσο, η επιρροή τους επιβεβαιώνεται από την έγκρισή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία στηρίζει τη χρήση των IPSAS από τα κράτη μέλη.

Οι Rossi και Trequattrini (2011) προσδιορίζουν τα κύρια χαρακτηριστικά μιας πιθανής εφαρμογής των προτύπων IPSAS στην ιταλική τοπική δημόσια διοίκηση. Λαμβάνοντας υπόψη τις πιέσεις από το πολιτικό και θεσμικό περιβάλλον, εξετάζουν το νόμο σχετικά με τη μεταρρύθμιση της δημόσιας λογιστικής και των δημόσιων οικονομικών, που θεσπίστηκε το 2009. Ο νόμος αυτός επιβεβαιώνει την επικράτηση στο ιταλικό μοντέλο της υιοθέτησης των αρχών του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ και περιέχει μια σειρά από πληροφορίες σχετικά με την εναρμόνιση των λογιστικών

συστημάτων του δημόσιου τομέα. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν το πλαίσιο αναφοράς για τη μελλοντική ανάπτυξη της διαδικασίας εισαγωγής και διάδοσης των IPSAS. Ως εκ τούτου, σε σύγκριση με άλλες βιομηχανικές χώρες, η Ιταλία έχει γενικά μείνει πίσω στην εισαγωγή και εφαρμογή στην πράξη των αρχών του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ. Στην Ιταλία, η μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα έχει επηρεάσει σχεδόν όλα τα τμήματα των δημόσιων οργανισμών. Επιπλέον, οι καινοτομίες που αφορούν τα λογιστικά συστήματα επέτρεψαν την υιοθέτηση στη δημόσια διοίκηση των διαχειριστικών τεχνικών και συστημάτων που προέρχονται από τον ιδιωτικό τομέα (όπως της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση) και την ενοποίηση της διαχείρισης των επιδόσεων. Συνοψίζοντας, οι συγγραφείς σημειώνουν πως η τοπική Δημόσια Διοίκηση μπορεί να αποτέλεσε το στόχο αναφοράς για την εισαγωγή των προτύπων IPSAS, αλλά μια άμεση εφαρμογή σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα δύσκολα μπορεί να εφαρμοστεί στην Ιταλία. Σύμφωνα με τους Οικονομικούς Διευθυντές των μικρών και μεσαίων Δήμων της Περιφέρειας του Lazio, η στρατηγική εφαρμογής των IPSAS κινείται μεταξύ του αναγκαστικού και του αυθόρμητου μοντέλου. Η εφαρμογή των προτύπων IPSAS στην ιταλική δημόσια διοίκηση εξαρτάται από τις ειδικές διατάξεις του νόμου σε όλα τα θεσμικά επίπεδα και απαιτεί μια διαδικασία εφαρμογής βασίζεται σε ένα μοντέλο από κάτω προς τα πάνω (bottom-up) που συντονίζεται από την κεντρική διοίκηση.

Όσον αφορά το Βέλγιο, οι Benito et al. (2007) υποστηρίζουν ότι σε τοπικό επίπεδο, ο δείκτης συμμόρφωσης είναι περίπου 55%, ενώ η κεντρική κυβέρνηση χρησιμοποιεί μόνο τη λογιστική σε ταμειακή βάση. Μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Christiaens et al. (2010) τοποθετεί τη Φλάνδρα εντός των περιοχών που ανταποκρίνονται στα πρότυπα IPSAS, ενώ η Βαλονία, χρησιμοποιεί ένα λογιστικό σύστημα σε δεδουλευμένη βάση, που δεν συμμορφώνεται με τα πρότυπα IPSAS.

Συνεπώς, από τις παραπάνω μελέτες προκύπτει ότι η εφαρμογή των IPSAS στην Ευρωπαϊκή Ένωση δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη, καθώς ελάχιστες χώρες τα εφαρμόζουν αυτούσια, αν και υπάρχουν χώρες που εφαρμόζουν πρότυπα παρόμοιας φιλοσοφίας, που βασίζονται στην λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ή σε παραλλαγές της. Αυτό το γεγονός είναι πιθανό να οφείλεται στο γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν επέβαλε την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, παρά πρότεινε την εθελοντική εφαρμογή της. Αυτή η απόφαση εθελοντικής

εφαρμογής, σε συνδυασμό με το μεγάλο κόστος της υιοθέτησης, καθιστούν δικαιολογημένη, σε κάποιο βαθμό αυτή την καθυστέρηση. Επιπλέον, είναι λογικό πολλές χώρες να μην επιθυμούν να υιοθετήσουν διεθνή πρότυπα για το δημόσιο τομέα τους, καθώς ανησυχούν ότι δεν θα λαμβάνονται υπόψη οι ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα της καθεμίας.

#### *2.4.2 ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ*

Η εφαρμογή των ΔΛΠ δημοσίου τομέα αναμένεται να έχει σημαντικές συνέπειες στις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών που τα εφαρμόζουν. Οι κυριότερες από αυτές είναι οι εξής (Λουμιώτης, 2014):

- Θα απεικονίζεται η πραγματική οικονομική θέση των φορέων του δημοσίου, καθώς και η απόδοσή τους.
- Θα αρχίσει να εφαρμόζεται αποτελεσματικά η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γεγονός που θα επηρεάσει ολόκληρη της κυβερνητική λογιστική της χώρας.
- Οι υποχρεώσεις του δημοσίου θα επιβαρύνουν την λογιστική περίοδο στην οποία καταπίπτουν.
- Η καταβολή εφάπαξ στο προσωπικό που αποχωρεί για συνταξιοδότηση θα επιβαρύνει ανάλογα την κάθε λογιστική περίοδο, σύμφωνα με την λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.
- Θα αρχίσουν να χρησιμοποιούνται οι μη ανταλλακτικές πράξεις
- Θα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ως συνέπεια της υποχρέωσης παροχής υπηρεσιών στο κοινό.

Υπάρχουν έρευνες που εξετάζουν την επίδραση της εφαρμογής των ΔΛΠ δημοσίου τομέα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οργανισμών. Οι Galera και Bolívar (2013) βρίσκουν ότι με την εφαρμογή των IPSAS στην Ισπανία βελτιώθηκε η ποιότητα των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντίστοιχα, οι Alessani et al. (2012) επισημαίνουν την επιτυχή εφαρμογή των IPSAS από τον διεθνή οργανισμό World Food Program. Η εμπειρική μελέτη των Bunget et al. (2014) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των IPSAS είχε σαν συνέπεια την

εμφάνιση και την καλύτερη αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις περιφέρειες της Ρουμανίας.

Όταν άρχισαν να εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα και τις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπήρχαν ανησυχίες σχετικά με τον βαθμό στον οποίο θα μπορούσαν να ταιριάζουν στις ιδιαιτερότητες του περιβάλλοντος κάθε χώρας. Πλέον, όμως, κατά γενική ομολογία, τα ΔΛΠ βελτίωσαν την ποιότητα των παρεχόμενων οικονομικών υπηρεσιών και κατέστησαν πιο εύκολο τον έλεγχο των λογιστικών στοιχείων. Αντίστοιχες είναι και οι ανησυχίες που εκφράζονται για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα, ότι η χρησιμότητα των καταστάσεων και των εκθέσεων της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, ιδίως στην ικανότητά τους να βελτιώσουν τη λήψη αποφάσεων των πολιτικών και άλλων φορέων, δεν φαίνεται να αποδεικνύεται ή να γίνεται αποδεκτή, δεδομένου ότι οι ιθύνοντες του δημόσιου τομέα δεν βρίσκουν τις πληροφορίες που παρέχει τόσο χρήσιμες, σχετικές, και κατανοητές (Jones & Pendlebury, 2004; Wynne, 2008).





## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΈΡΕΥΝΑΣ**

### 3.1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Στην παρούσα έρευνα εξετάζουμε την εφαρμογή των IPSAS σε ταραχώδεις περιόδους. Το πρώτο ερώτημα που τίθεται είναι αν η κρίση επιδρά θετικά η αρνητικά στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Και το δεύτερο ερώτημα είναι κατά πόσο η υιοθέτηση τους από τις οικονομίες των χωρών βελτιώνει την αύξηση της αξιοπιστίας, της διαφάνειας, της λογοδοσίας, της αποτελεσματικότητας και του ελέγχου διαφθοράς στον Δημόσιο Τομέα.

Τα δεδομένα του δείγματος της μελέτης αποτελούν οι 27 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο αναλυτικά οι χώρες είναι :

- Αυστρία - Austria
- Βέλγιο – Belgium
- Βουλγαρία -Bulgaria
- Κύπρος – Cyprus
- Τσέχικη Δημοκρατία – Czech Republic
- Δανία - Denmark
- Εσθονία – Estonia
- Φιλανδία - Finland
- Γαλλία - France
- Γερμανία- Germany
- Ελλάδα- Greece
- Ουγγαρία - Hungary
- Ιρλανδία - Ireland
- Ιταλία – Italy
- Λετονία - Latvia
- Λιθουανία - Lithuania
- Λουξεμβούργο - Luxembourg
- Μάλτα - Malta
- Ολλανδία - Netherlands
- Πολωνία - Poland

- Πορτογαλία -Portugal
- Ρουμανία – Romania
- Σλοβακία - Slovakia
- Σλοβενία – Slovenia
- Ισπανία – Spain
- Σουηδία - Sweden
- Ηνωμένο Βασίλειο-United Kingdom

Το διάστημα μελέτης που επιλέχθηκε είναι μεταξύ των ετών 2005 έως 2013. Μι εξαιρετικά σημαντική περίοδος καθώς περιλαμβάνει τα πρώτα χρόνια μετά την μεγάλη διερεύνηση της ΕΕ και το ξέσπασμα της χρηματοοικονομικής κρίσης στην Ευρώπη. Στην συνέχεια εξετάστηκαν επιμέρους τα διαστήματα πριν την οικονομική κρίση και κατά την διάρκεια. Τα διαστήματα αυτά είναι από το 2005 έως το 2007 το οποίο χαρακτηρίζεται ως περίοδος πριν την κρίση και από το 2008 έως το 2013 ως περίοδος κρίσης .

### 3.2 ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ – ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥΣ

Τα δεδομένα που εξήχθησαν, προέρχονται από τα δεδομένα της Παγκόσμιας Τράπεζας. Συγκεκριμένα, οι μεταβλητές που εξήχθησαν ήταν οι κάτωθι:

- Α.Ε.Π κατά κεφαλήν σε δολάρια, σε τιμές έτους βάσης 2011 (GDP per capita in dollars in base year 2011 prices )
- Δείκτης Αποτελεσματικότητας της Κυβέρνησης ( Indicator of Government Effectiveness )
- Δείκτης Ελέγχου Διαφθοράς ( Control of Corruption )
- Δείκτης Λογοδοσίας ( Voice and Accountability )

### **ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΧΓΩΡΙΟ ΠΡΟΙΟΝ- ΑΕΠ**

Το Α.Ε.Π αποτελεί τον κεντρικό δείκτη των εθνικών λογαριασμών, ο οποίος συνοψίζει την οικονομική θέση μιας χώρας και υπολογίζεται μέσω διαφορετικών προσεγγίσεων όπως την προσέγγιση εκροών ,την προσέγγιση δαπανών και την προσέγγιση εισοδήματος. Στην παρούσα έρευνα θα χρησιμοποιηθεί ώστε να ληφθούν στοιχεία σχετικά με την πορεία / ρυθμό της οικονομικής μεγέθυνσης των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης το διάστημα 2005 έως 2013 και τι αντίκτυπο είχε στις επιδόσεις των κρατών.

### **ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ**

Ο δημόσιος τομέας θα πρέπει να κρίνεται με βάση την αποτελεσματικότητα του. Η αποτελεσματικότητα και το μέγεθος του δύσκολα μπορεί να αποτιμηθεί ωστόσο χρησιμοποιείται πολύ συχνά. Ο συγκεκριμένος δείκτης αποτελεί την μέτρηση της ποιότητας των δημοσίων υπηρεσιών της ανεξαρτησίας τους από πολιτικές πιέσεις, του βαθμού γραφειοκρατίας, καθώς και της ποιότητας στη διαμόρφωση και εφαρμογή των πολιτικών και της αξιοπιστίας της κυβέρνησης στις δεσμεύσεις της.

### **ΔΕΙΚΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ**

Η διαφθορά είναι η συμπεριφορά που αποκλίνει από τα τυπικά καθήκοντα ενός δημόσιου ρόλου λόγω εκτιμώμενων ,ιδιωτικών ωφελημάτων σε οικονομικές απολαβές η σε βελτίωση της κοινωνικής θέσης η παραβιάζει κανόνες στην κατεύθυνση της άσκησης συγκεκριμένων τύπων επιρροής με σκοπό το ιδιωτικό όφελος (Nye, J.S 1967). Συνεπώς ο δείκτης ελέγχου διαφθοράς εκφράζει τον βαθμό στον οποίο η δημόσια εξουσία αποτελεί αντικείμενο εκμετάλλευσης προς όφελος ομάδων συμφερόντων.

### **ΔΕΙΚΤΗΣ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ**

Και τέλος ο δείκτης λογοδοσίας ο οποίος εκφράζει τον βαθμό συμμετοχής στις δημοκρατικές διαδικασίες εκ μέρους των πολιτών και το ενδιαφέρον τους για τα κοινά.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί από τη μελέτη της Ernst & Young (2012) για την εφαρμογή των IPSAS στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εξήχθησαν τα στοιχεία αναφορικά με το αν η χώρα τα έχει υιοθετήσει. Δημιουργήθηκε μία ψευδομεταβλητή η οποία λαμβάνει τιμή «1» αν η χώρα τα έχει υιοθετήσει και «0» αν όχι. Τα δεδομένα αφορούν το διάστημα 2005-2013.

### 3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

Για την πρόβλεψη θα κάνουμε χρήση του υποδείγματος Probit, το οποίο είναι υπόδειγμα πιθανότητας και χρησιμοποιείται η κανονική αθροιστική κατανομή ( $P_i(D) = F(\hat{y}_i)$ ) για την εύρεση της πιθανότητας υιοθέτησης των Ipsas. Στο υπόδειγμα probit η πιθανότητα τίθεται ως εξαρτημένη μεταβλητή σε μια γραμμική παλινδρόμηση και εφαρμόζεται η χρήση δυαδικής μεταβλητής (binary) η ψευδομεταβλητή (dummy variable).

Το απλό γραμμικό υπόδειγμα πιθανότητας είναι της ακόλουθης παλινδρομικής μορφής

$$PI(D) = \alpha + BX + \epsilon t$$

Όπου το αριστερό μέρος της συνάρτησης  $PI(D)$  λαμβάνει μόνο δυο τιμές: το 0 και 1 ως εξαρτημένη μεταβλητή,  $X$  ως ανεξάρτητη μεταβλητή και  $\epsilon t$  ο διαταρακτικός όρος η σφάλμα

Συγκεκριμένα οι μέθοδοι που χρησιμοποιήσαμε προέρχονται από τη μελέτη του Lusine Amirkhanyan (2013), αλλά έχουν εμπλουτιστεί περαιτέρω, δεδομένων των ευρημάτων που προέκυψαν. Αρχικά, εκτιμήθηκε η δεσμευμένη πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π των χωρών, όμοια με το άρθρο του Amirkhanyan (2013), θέτοντας ως εξαρτημένη μεταβλητή την ψευδομεταβλητή IPSAS κι ως ανεξάρτητη το Α.Ε.Π, με βάση την παλινδρόμηση Probit:

$$\Pr(\text{IPSAS}) = \alpha + \beta \text{GDP} + \epsilon t \quad \text{ΕΞΙΣΩΣΗ 1}$$

Στην συνέχεια, αποθηκεύθηκαν οι δεσμευμένες πιθανότητες που προέκυψαν, ώστε να χρησιμοποιηθούν ως εξαρτημένες μεταβλητές στις παλινδρομήσεις με τους δείκτες της κυβέρνησης. Για κάθε διάστημα ξεχωριστά, 2005-2007, 2008-2013 πραγματοποιήθηκαν οι ίδιες παλινδρομήσεις. Έπειτα, με βάση τις εκτιμημένες δεσμευμένες πιθανότητες έγινε η ακόλουθη παλινδρόμηση:

$$\Pr(\text{IPSAS}|\text{GDP}) = \alpha + \beta_1 \text{Corruption} + \beta_2 \text{Gov.effect} + \beta_3 \text{account.} + \epsilon t \quad \text{ΕΞΙΣΩΣΗ 2}$$

Η ίδια παλινδρόμηση έγινε και για το συνολικό διάστημα 2005-2013 και για το διάστημα 2008-2013, καθώς για το διάστημα 2005-2007 η παλινδρόμηση Probit δεν

ήταν στατιστικά σημαντική κι άρα δεν μπόρεσαν να αποθηκευθούν αξιόπιστες εκτιμήσεις.

Επειδή τα δεδομένα είναι της μορφής πάνελ, η πρόσφορη παλινδρόμηση ήταν είτε σταθερών είτε τυχαίων επιδράσεων. Για να επιλεγεί το τελικό μοντέλο έγινε έλεγχος Hausman, ο οποίος έχει ως μηδενική υπόθεση ότι η διαφορά των εκτιμήσεων στις σταθερές και τυχαίες επιδράσεις δεν είναι συστηματική. Όταν πράγματι δεν ήταν συστηματική ( $p > 0,05$ ), επιλεγόταν η παλινδρόμηση τυχαίων επιδράσεων ως η πλέον κατάλληλη.

Δεδομένου ότι εξετάζεται η εφαρμογή των IPSAS σε ταραχώδεις περιόδους, κρίθηκε σημαντικό να διενεργηθεί εκ νέου η παλινδρόμηση Probit, περιλαμβάνοντας όμως αυτή τη φορά και μια ψευδομεταβλητή, η οποία λαμβάνει την τιμή «1» για την περίοδο της κρίσης και «0» για τα έτη πριν την κρίση. Η παλινδρόμηση ήταν η ακόλουθη:

$$\text{Pr(IPSAS)} = \alpha + \beta_1 \text{GDP} + \beta_2 \text{crisis} + \epsilon \quad \text{ΕΞΙΣΩΣΗ 3}$$

Εκτιμώντας τις δεσμευμένες πιθανότητες υιοθέτησης με βάση και το αν υπάρχει κρίση ή όχι, διενεργήθηκε εκ νέου παλινδρόμηση με τους δείκτες της κυβέρνησης, μόνο όμως για το συνολικό διάστημα 2005-2013:

$$\text{Pr(IPSAS|GDP,crisis)} = \alpha + \beta_1 \text{Corruption} + \beta_2 \text{Gov.effect} + \beta_3 \text{account.} + \epsilon \quad \text{ΕΞΙΣΩΣΗ 4}$$

Έτσι, η επίδραση της κρίσης στο κατά πόσο είναι πιθανό να υιοθετηθούν τα IPSAS, συλλαμβάνεται μέσω του ανωτέρω μοντέλου.

Τέλος, κρίθηκε σημαντικό να φανεί ο βαθμός στον οποίο η υιοθέτηση των IPSAS βελτιώνει τους δείκτες της κυβέρνησης. Αυτό έγινε με έλεγχο πολυμεταβλητής ανάλυσης διακύμανσης MANOVA, θέτοντας ως εξαρτημένες μεταβλητές τους δείκτες της κυβέρνησης ταυτόχρονα και ως ανεξάρτητη την ψευδομεταβλητή για την υιοθέτηση των IPSAS. Για τη διαφοροποίηση σε κάθε δείκτη ξεχωριστά διεξήχθη ανάλυση διακύμανσης ANOVA.

### 3.4 ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΩΝ

Στην ακόλουθη ενότητα παρουσιάζεται η ανάλυση της μελέτης αναφορικά με το κατά πόσο η πιθανότητα εφαρμογής των IPSAS στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετίζεται καταρχάς με το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. Από το μοντέλο αυτό, κρατήθηκε η εκτιμώμενη πιθανότητα δεδομένου του Α.Ε.Π κάθε χώρας για την εφαρμογή των IPSAS. Η πιθανότητα αυτή παλινδρομήθηκε έπειτα σε δείκτες που αφορούν την κυβέρνηση, όπως ο Δείκτης της Αποτελεσματικότητας της Κυβέρνησης (Government Effectiveness), ο Δείκτης του Ελέγχου της Διαφθοράς (Control of Corruption) και ο Δείκτης της Λογοδοσίας της Κυβέρνησης (Voice and Accountability). Τα αποτελέσματα εξήχθησαν τόσο για το συνολικό διάστημα εξέτασης 2005-2013, αλλά και για τα διαστήματα πριν και κατά την κρίση (2005-2007, 2008-2013).

#### *3.4.1 ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ IPSAS ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΑΤΑ ΚΕΦΑΛΗΝ ΑΕΠ.*

Στην παρούσα ενότητα παρατίθενται τα αποτελέσματα των παλινδρομήσεων αναφορικά με την εκτιμώμενη πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα τόσο συνολικά, όσο και με βάση κάθε διάστημα ξεχωριστά παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 1: Πιθανότητα υιοθέτησης IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π**

<b>Μοντέλο: <math>Pr(IPSAS)=\alpha+B GDP+\epsilon</math></b>		
<b>2005-2013</b>	$\alpha$	B
Συντελεστής	-0,11	-0,00002
p-value	0.65	0.035
Pseudo-R2	0.02	
Prob>chi2	0.02	
<b>2005-2007</b>	$\alpha$	B
Συντελεστής	-1,18	-0,00002
p-value	0.002	0.78
Pseudo-R2	0.0009	
Prob>chi2	0.78	
<b>2008-2013</b>	$\alpha$	B
Συντελεστής	0.5	-0,00003
p-value	0.13	0.006
Pseudo-R2	0.05	
Prob>chi2	0.002	

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα για το διάστημα 2005-2013 δείχνουν ότι η παλινδρόμηση είναι συνολικά στατιστικά σημαντική ( $\text{Prob}>\chi^2=0.02$ ), γεγονός το οποίο κι επιτρέπει την αποθήκευση της εκτιμημένης πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS με βάση το Α.Ε.Π, ώστε μετέπειτα να διενεργηθεί ο βαθμός στον οποίο η υιοθέτησή τους σχετίζεται με δείκτες της κυβέρνησης. Η σταθερά του υποδείγματος δεν είναι στατιστικά σημαντική ( $p=0.65$ ), αλλά ο συντελεστής του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π μοιάζει να είναι στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.00002$ ,  $p=0.035$ ). Το γεγονός πως ο συντελεστής είναι αρνητικός, ουσιαστικά δηλώνει πως η πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS αυξάνει όσο παρατηρείται χαμηλότερο κατά κεφαλήν Α.Ε.Π στις χώρες του δείγματος.

Προχωρώντας στην ίδια παλινδρόμηση για τα έτη 2005-2007, φαίνεται πως η παλινδρόμηση δεν είναι συνολικά στατιστικά σημαντική ( $\text{Prob}>\chi^2=0.78$ ), γεγονός το οποίο και αποκλείει την εξέταση περαιτέρω σχέσης μεταξύ της πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS βάσει του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π για το διάστημα πριν την κρίση. Για το διάστημα της κρίσης ωστόσο (2008-2013), η παλινδρόμηση είναι συνολικά στατιστικά σημαντική ( $\text{Prob}>\chi^2=0.02$ ). Ο συντελεστής της σταθεράς δεν είναι στατιστικά σημαντικός ( $p=0.13$ ) ενώ είναι στατιστικά σημαντικός ο συντελεστής του Α.Ε.Π, ο οποίος είναι επίσης αρνητικός ( $B=-0.00003$ ,  $p=0.006$ ). Συνεπώς, η περίοδος της κρίσης μοιάζει να αποτελεί σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα στην εφαρμογή των προτύπων στο δημόσιο τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδιαίτερα στο βαθμό που υπάρχει πτώση του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. Κατ' επέκταση, οι παλινδρομήσεις τυχαίων επιδράσεων που ακολουθούν, αναφέρονται στο συνολικό διάστημα εξέτασης 2005-2013, καθώς και στο διάστημα κατά την περίοδο της κρίσης. Οι εκτιμημένες πιθανότητες που προέκυψαν από τις παλινδρομήσεις αποθηκεύτηκαν και χρησιμοποιήθηκαν ως εξαρτημένες μεταβλητές για τις μετέπειτα παλινδρομήσεις με βάση τους δείκτες της κυβέρνησης.

Αρχικά, πρέπει να σημειωθεί πως για το διάστημα 2005-2013 επελέγη η παλινδρόμηση των τυχαίων επιδράσεων έναντι των σταθερών, καθώς ο έλεγχος Hausman έδειξε πως δεν υπάρχει συστηματική διαφορά των συντελεστών ( $p=0.13$ ). Το ίδιο συνέβη και για το διάστημα της κρίσης, 2008-2013 ( $p=0.26$ ). Τα αποτελέσματα των παλινδρομήσεων αυτών για κάθε διάστημα ξεχωριστά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 2: Παλινδρόμηση τυχαίων επιδράσεων της πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π πάνω στους δείκτες της κυβέρνησης**

<b>Μοντέλο: <math>Pr(IPSAS GDP)=\alpha+\beta_1Corruption+\beta_2Gov.effect+\beta_3account.+εt</math></b>				
<b>2005-2013</b>	$\alpha$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_3$
Συντελεστής	0.32	-0,01	-0,01	-0,02
p-value	0.000	0.004	0.04	0.000
R2	0.64			
Prob>chi2	0.000			
<b>2008-2013</b>	$\alpha$	$\beta_1$	$\beta_2$	$\beta_3$
Συντελεστής	0.51	-0,04	-0,03	-0,08
p-value	0.000	0.000	0.009	0.000
R2	0.70			
Prob>chi2	0.000			

\*Οι παλινδρομήσεις έγιναν με τη μέθοδο των τυχαίων επιδράσεων

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα για το διάστημα 2005-2013, δείχνουν πως συνολικά η παλινδρόμηση είναι στατιστικά σημαντική (Prob>chi2=0.000) κι εξηγείται το 64% της μεταβλητότητας της πιθανότητας της υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. Η σταθερά είναι στατιστικά σημαντική ( $p=0.000$ ), δηλώνοντας πως ανεξαρτήτων των λοιπών παραγόντων του μοντέλου, η πιθανότητα της υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π ανέρχεται σε 32% για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά μέσο όρο. Επιπλέον, ο συντελεστής του δείκτη ελέγχου της διαφθοράς είναι στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.01$ ,  $p=0.004$ ). Αυτό πρακτικά σημαίνει, πως όσο περισσότερο αυξάνει ο έλεγχος κατά της διαφθοράς, τόσο περισσότερο τείνει να μειώνεται η πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS. Έτσι, φαίνεται πως τα πρότυπα γίνονται αντιληπτά κι ως ένα ενδεχόμενο μείωσης της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα. Κατά συνέπεια, αύξηση κατά 1% στο δείκτη ελέγχου διαφθοράς, σημαίνει μείωση της πιθανότητας εφαρμογής των IPSAS κατά 1%. Ύστερα, ο συντελεστής της αποδοτικότητας της κυβέρνησης είναι επίσης στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.01$ ,  $p=0.04$ ). Κατά συνέπεια, αύξηση στην αποδοτικότητα της κυβέρνησης κατά 1%, σημαίνει μείωση της πιθανότητας της υιοθέτησης των προτύπων κατά 1%. Τέλος, και ο συντελεστής της λογοδοσίας της κυβέρνησης είναι στατιστικά



σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.02$ ,  $p=0.000$ ). Μάλιστα, έχει την ισχυρότερη επίδραση σε σχέση με τους λοιπούς συντελεστές, καθώς, κατά μέσο όρο, μια αύξηση στη λογοδοσία της κυβέρνησης κατά 1%, μειώνει την πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS κατά 2%.

Ποιοτικά, τα αποτελέσματα κατά το διάστημα της κρίσης είναι όμοια, καθώς οι συντελεστές μοιάζουν να έχουν το ίδιο πρόσημο. Όμως, η επίδρασή τους είναι περισσότερο ισχυρή σε σχέση με το συνολικό χρονικό διάστημα. Η παλινδρόμηση είναι και πάλι συνολικά στατιστικά σημαντική ( $\text{Prob}>\chi^2=0.000$ ) κι εξηγείται το 70% της μεταβλητότητας της πιθανότητα της υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π ( $R^2=0.70$ ). Συγκεκριμένα, κατά το διάστημα της κρίσης, η πιθανότητα της υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π ανέρχεται κατά μέσο όρο σε 51%, ανεξαρτήτων των λοιπών παραγόντων του μοντέλου, όπως δηλώνει η στατιστική σημαντικότητα της σταθεράς ( $B=0.51$ ,  $p=0.000$ ). Επίσης, όσο μειώνεται ο έλεγχος της διαφθοράς, τόσο τείνει να αυξάνει η πιθανότητα εφαρμογής των προτύπων ( $B=-0.04$ ,  $p=0.000$ ). Επιπλέον, όσο μειώνεται η αποδοτικότητα της κυβέρνησης, τόσο πιθανότερο είναι να υιοθετηθούν τα πρότυπα ( $B=-0.03$ ,  $p=0.009$ ). Τέλος, όσο μειώνεται η λογοδοσία της κυβέρνησης, τόσο περισσότερο πιθανό είναι να υιοθετηθούν τα πρότυπα εν μέσω της κρίσης ( $B=0.08$ ,  $p=0.000$ ).

#### *3.4.2 ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ IPSAS ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Α.Ε.Π ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΡΙΣΗ*

Το γεγονός πως η κρίση μοιάζει να αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την υιοθέτηση των προτύπων στο δημόσιο τομέα, οδηγεί στο συμπέρασμα πως η πιθανότητα της υιοθέτησης δε θα είναι μόνο αποτέλεσμα του Α.Ε.Π των χωρών, αλλά και του αν η χώρα βρίσκεται εν μέσω κρίσης. Για το σκοπό αυτό, το μοντέλο εμπλουτίστηκε, παλινδρομώντας την υιοθέτηση των IPSAS όχι μόνο στο κατά κεφαλήν Α.Ε.Π, αλλά επιπλέον και σε μία ψευδομεταβλητή που συλλαμβάνει το διάστημα της κρίσης. Αποθηκεύοντας εκ νέου τις πιθανότητες αυτές, διενεργήθηκαν οι ίδιες παλινδρομήσεις για το συνολικό διάστημα 2005-2013, με εξαρτημένη μεταβλητή την πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π και του αν η παρατήρηση προέρχεται από το διάστημα της κρίσης ή όχι. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 3: Πιθανότητα υιοθέτησης IPSAS με βάση το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π και του αν υπάρχει κρίση**

---

**Μοντέλο:  $\Pr(\text{IPSAS}) = \alpha + \beta_1 \text{GDP} + \beta_2 \text{crisis} + \epsilon$**

---

<b>2005-2013</b>	$\alpha$	$\beta_1$	$\beta_2$
Συντελεστής	-0,58	-0,00002	0.75
p-value	0.04	0.04	0.000
R2	0.08		
Prob>chi2	0.000		

---

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα δείχνουν πως η παλινδρόμηση είναι συνολικά στατιστικά σημαντική, κι εξηγείται το 8% της μεταβλητότητας της υιοθέτησης των IPSAS. Όπως είναι φανερό, ο συντελεστής της σταθεράς είναι εδώ στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.58$ ,  $p=0.04$ ). Όμοια με προηγουμένως, ο συντελεστής του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π είναι στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.00002$ ,  $p=0.04$ ). Τέλος, και ο συντελεστής της κρίσης είναι στατιστικά σημαντικός και θετικός ( $B=0.75$ ,  $p=0.000$ ). Αυτό πρακτικά υποδηλώνει πως το διάστημα της κρίσης, κατά μέσο όρο, αυξάνει η τάση υιοθέτησης των IPSAS. Για να τεκμηριωθεί το γεγονός πως το ανωτέρω μοντέλο προσαρμόζεται καλύτερα στα δεδομένα, εξήχθησαν τα κριτήρια πληροφόρησης Akaike Information Criterion και Bayesian Information Criterion, τόσο για το μοντέλο που δεν περιλαμβάνει την κρίση, όσο και για το μοντέλο που την περιλαμβάνει. Επιπλέον, εξήχθη και το στατιστικό chi-square, το οποίο και δηλώνει επίσης το βαθμό προσαρμογής στα δεδομένα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 4: Προσαρμογή των μοντέλων για την υιοθέτηση των IPSAS**

	<b>Μοντέλο: Pr(IPSAS)=<math>\alpha</math>+<math>\beta</math>GDP+<math>\epsilon</math>t</b>	<b>Μοντέλο: Pr(IPSAS)=<math>\alpha</math>+<math>\beta</math>1GDP+<math>\beta</math>2crisis+<math>\epsilon</math>t</b>
Chi-square	238.28	245.12
AIC	281.15	266.37
BIC	288.14	276.85

Για την επιλογή του μοντέλου, επιλέγεται εκείνο με το υψηλότερο στατιστικό  $\chi^2$ , κι εκείνα με τα χαμηλότερα κριτήρια πληροφόρησης AIC και BIC. Όπως φαίνεται, και τα τρία κριτήρια πληροί το μοντέλο που περιλαμβάνει την ψευδομεταβλητή της κρίσης. Συνεπώς, για το μοντέλο αυτό επιχειρείται παρακάτω η ίδια διαδικασία, θέτοντας ως εξαρτημένη μεταβλητή την εκτιμημένη πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του ΑΕΠ και του αν η περίοδος αναφέρεται στην κρίση και ως ανεξάρτητες τους δείκτες της κυβέρνησης.

Με βάση την ανωτέρω εκτιμημένη πιθανότητα, διενεργήθηκαν οι παλινδρομήσεις με τους δείκτες της κυβέρνησης. Σε αυτή την περίπτωση, επελέγη η παλινδρόμηση των σταθερών επιδράσεων, με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου Hausman ( $p=0.01$ ). Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 5: Παλινδρόμηση σταθερών επιδράσεων της πιθανότητας υιοθέτησης των IPSAS δεδομένου του κατά κεφαλήν Α.Ε.Π και της κρίσης πάνω στους δείκτες της κυβέρνησης**

	<b>Μοντέλο: Pr(IPSAS GDP, crisis)=<math>\alpha</math>+<math>\beta</math>1Corruption+<math>\beta</math>2Gov.effect+<math>\beta</math>3account.+<math>\epsilon</math>t</b>			
<b>2005-2013</b>	$\alpha$	$\beta$ 1	$\beta$ 2	$\beta$ 3
Συντελεστής	0.89	-0,22	0.09	-0,44
p-value	0.000	0.001	0.25	0.000
R2	0.19			
Prob>F	0.000			

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ανωτέρω πίνακα, η παλινδρόμηση είναι συνολικά στατιστικά σημαντική ( $\text{Prob}>F=0.000$ ) κι εξηγείται το 19% της μεταβλητότητας της δεσμευμένης πιθανότητας της υιοθέτησης των IPSAS στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η σταθερά είναι στατιστικά σημαντική κι ανέρχεται σε 0.89 ( $p=0.000$ ), γεγονός που δηλώνει πως ανεξαρτήτως των λοιπών παραγόντων του μοντέλου, η πιθανότητα να υιοθετηθούν τα IPSAS με βάση το Α.Ε.Π της κάθε χώρας και με δεδομένο το αν υπάρχει κρίση ή όχι ανέρχεται σε 89%. Επίσης, ο συντελεστής του δείκτη ελέγχου της διαφθοράς είναι στατιστικά σημαντικός και αρνητικός ( $B=-0.22$ ,  $p=0.001$ ). Δηλαδή, χώρες που εμφανίζουν μειωμένο έλεγχο διαφθοράς είναι πιθανότερο να υιοθετήσουν τα πρότυπα δεδομένου του Α.Ε.Π τους και του αν υπάρχει κρίση ή όχι. Εδώ, η αποδοτικότητα της κυβέρνησης μοιάζει να μην είναι στατιστικά σημαντική ( $p=0.25$ ). Στατιστικά σημαντική και αρνητική είναι και πάλι η επίδραση της λογοδοσίας της κυβέρνησης ( $B=-0.44$ ,  $p=0.000$ ). Είναι φανερό, πως στο μοντέλο αυτό οι επιδράσεις των μεταβλητών είναι περισσότερο ισχυρές, ενώ δεν παίζει σημαντικό ρόλο η αποδοτικότητα της κυβέρνησης. Συνεπώς, η κρίση μοιάζει να αποτελεί παράγοντα ο οποίος κι επιδρά σημαντικά στην πιθανότητα υιοθέτησης των IPSAS.

### *3.4.3 ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΟΥΣ ΔΕΙΚΤΕΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ*

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να φανεί ο βαθμός στον οποίο η υιοθέτηση ή μη των IPSAS επιδρά σημαντικά στη διαφοροποίηση του ελέγχου διαφθοράς, της αποτελεσματικότητας της κυβέρνησης και της λογοδοσίας ανάμεσα στις χώρες που τα έχουν υιοθετήσει και στις χώρες που δεν τα έχουν υιοθετήσει. Για το σκοπό αυτό, διεξήχθη πρώτα έλεγχος MANOVA, για να φανεί αν η υιοθέτηση των IPSAS διαφοροποιεί ταυτόχρονα και τους τρεις δείκτες της κυβέρνησης. Έπειτα, διεξήχθη έλεγχος ANOVA, για να φανεί κατά πόσο η υιοθέτηση των IPSAS διαφοροποιεί κάθε έναν δείκτη από τους προαναφερόμενους ξεχωριστά. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

**Πίνακας 6: Έλεγχος MANOVA για τη διαφοροποίηση των δεικτών της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS**

MANOVA						
W = Wilks' lambda    L = Lawley-Hotelling trace						
P = Pillai's trace    R = Roy's largest root						
Source	Statistic	df	F(df1, df2) = F		Prob>F	
-----+-----						
ipsas	W	0.9887	1	3.0	239.0	0.91 0.4370 E
	P	0.0113		3.0	239.0	0.91 0.4370 E
	L	0.0114		3.0	239.0	0.91 0.4370 E
	R	0.0114		3.0	239.0	0.91 0.4370 E
-----						
Residual			241			
-----+-----						
Total			242			
-----						
e = exact, a = approximate, u = upper bound on F						

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα δείχνουν πως για κάθε ένα από τα ανωτέρω κριτήρια, προκύπτει πιθανότητα του ελέγχου άνω του επιπέδου σημαντικότητας 0.05 (Prob>F=0.44), γεγονός το οποίο και καταδεικνύει πως η μηδενική υπόθεση περί σημαντικής επίδρασης της υιοθέτησης των IPSAS ταυτόχρονα στους τρεις δείκτες μπορεί να απορριφθεί.. Πρακτικά, το αποτέλεσμα αυτό δηλώνει πως η υιοθέτηση των IPSAS δεν έχει συμβάλει στατιστικά σημαντικά στο να βελτιωθούν οι ανωτέρω δείκτες ταυτόχρονα. Στο σημείο αυτό εξετάζεται πιθανή επίδραση σε κάθε δείκτη ξεχωριστά.

**Πίνακας 7: Ανάλυση διακύμανσης για τον έλεγχο της διαφθοράς με βάση την υιοθέτηση των IPSAS**

ANOVA			
Περιγραφικά ελέγχου διαφθοράς			
IPSAS	M.O	T.A	ΣΥΧΝ.
0	1.0733	.82791436	178
1	.968	.78773255	65
Σύνολο	1.045	.81707271	243

  

Ανάλυση διακύμανσης					
Source	SS	df	MS	F	Prob > F
Between	.524	1	.524	0.78	0.3766
Within	161.036	241	.668		
Σύνολο	161.561	242	.667		

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα δηλώνουν πως η αρχική υπόθεση περί ισότητας των μέσων των ομάδων δεν μπορεί να απορριφθεί ( $Prob > F = 0.38$ ). Εξετάζοντας τα περιγραφικά στατιστικά, φαίνεται πως οι χώρες που δεν έχουν υιοθετήσει τα IPSAS εμφανίζουν καλύτερο έλεγχο διαφθοράς σε σχέση με όσες δεν τα έχουν υιοθετήσει (1.07 0.97 αντίστοιχα). Η διαφορά αυτή όπως προέκυψε όμως, δεν ήταν στατιστικά σημαντική.

**Πίνακας 8: Ανάλυση διακύμανσης για την αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS**

ANOVA			
Περιγραφικά στατιστικά αποτελεσματικότητας κυβέρνησης			
IPSAS	M.O	T.A	ΣΥΧΝ.
0	1.168009	.61457266	178
1	1.1181745	.59660339	65
Σύνολο	1.1546788	.60899235	243

Ανάλυση Διακύμανσης					
Source	SS	df	MS	F	Prob > F
Between	.118246439	1	.118246439	0.32	0.5734
Within	89.6327004	241	.371919919		
Σύνολο	89.7509469	242	.370871681		

Και σε αυτή την περίπτωση, προκύπτει πως οι χώρες που δεν έχουν υιοθετήσει τα IPSAS εμφανίζουν καλύτερη αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης κατά μέσο όρο (1.17, 1.11 αντίστοιχα). Όμως, αυτή η διαφορά δεν είναι στατιστικά σημαντική (Prob>F=0.57).

**Πίνακας 9: Ανάλυση διακύμανσης για τη λογοδοσία της κυβέρνησης με βάση την υιοθέτηση των IPSAS**

ANOVA			
Περιγραφικά στατιστικά λογοδοσίας κυβέρνησης			
IPSAS	M.O	T.A	ΣΥΧΝ.
0	1.1550114	.32703817	178
1	1.103457	.32146053	65
Σύνολο	1.1412	.32569671	243

Ανάλυση Διακύμανσης

Source	SS	df	MS	F	Prob > F
Between	.126	1		1.19	0.2756
Within	25.54	241	.105993409		
Σύνολο	25.670	242	.106078349		

Τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα δείχνουν πως και πάλι οι χώρες που δεν έχουν υιοθετήσει τα IPSAS εμφανίζουν υψηλότερη λογοδοσία της κυβέρνησης (1.16, 1.10 αντίστοιχα). Παρόλα αυτά, και πάλι η διαφορά δεν είναι στατιστικά σημαντική (Prob > F=0.28).

Κατά συνέπεια, από την ανάλυση που διεξήχθη το συμπέρασμα που μπορεί να βγει είναι πως η υιοθέτηση των IPSAS δεν έχει επιδράσει ακόμη σε όρους αποτελεσματικότητας της κυβέρνησης, λογοδοσίας και ελέγχου διαφθοράς. Παρόλα αυτά, φαίνεται πως οι λόγοι αυτοί αποτελούν εφαλτήριο για την επιλογή της υιοθέτησης των IPSAS. Οι χώρες με χαμηλότερη λογοδοσία κυβέρνησης, αποτελεσματικότητα και χαμηλότερο έλεγχο διαφθοράς θα τείνουν να επιλέγουν την υιοθέτηση των IPSAS, αντιλαμβανόμενοι πως αυτό μπορεί να έχει θετικά αποτελέσματα σε αυτές τις διαστάσεις. Παρόλα αυτά, φαίνεται πως η υιοθέτησή τους, επειδή είναι πρόσφατη σε όσες χώρες τα έχουν υιοθετήσει, δεν έχει ακόμα επιδείξει στατιστικά σημαντικές διαφορές ως προς τους δείκτες της κυβέρνησης, ούτε συνολικά, ούτε ξεχωριστά. Συνεπώς, θα πρέπει να παρέλθουν ακόμη μερικά χρόνια, ούτως ώστε να μπορεί να αποφανθεί κανείς για το βαθμό στο οποίο η υιοθέτηση των IPSAS βοήθησε σημαντικά στο να βελτιωθούν οι δείκτες της κυβέρνησης.



#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

Σκοπός της μελέτης ήταν αναδείξει τα βασικά στοιχεία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα και τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να αποτελέσουν μια απάντηση στις προκλήσεις που έθεσε η οικονομική κρίση. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα είναι μια σειρά από λογιστικά πρότυπα που προορίζονται για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα, κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα θεωρούνται μια διάσταση της Νέας Δημόσιας Διοίκησης. Η Νέα Δημόσια Διοίκηση επέφερε ένα κύμα μεταρρυθμίσεων στην οικονομική διαχείριση και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την εισαγωγή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο, η οποία αποτελεί τη βάση στην οποία στοιχεία στηρίζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αποτελούν μέρος της κυβερνητικής λογιστικής, η οποία σκοπό έχει την παροχή πληροφόρησης για τα οικονομικά στοιχεία των φορέων του δημοσίου. Η κυβερνητική λογιστική σε δεδουλευμένη βάση θεωρείται πως αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για την υλοποίηση των αρχών του Νέου Δημοσίου Μάνατζμεντ, όπως η αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα, η αποτελεσματικότητα, η διαφάνεια και η λογοδοσία.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα έχουν σαν κυρίαρχο χαρακτηριστικό το γεγονός ότι βασίζονται στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση έχει το βασικό πλεονέκτημα ότι παρέχει καλύτερη πληροφόρηση για εσωτερική χρήση και εξωτερική χρήση, βελτιώνοντας έτσι τη διαφάνεια, τη λογοδοσία στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Mellet, 1997; Perrin, 1998; Chan, 2003; FEE, 2007). Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν και μελέτες που επισημαίνουν τα προβλήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα (Stewart & Walsh, 1994; Guthrie, 1998; Ellwood, 2003; Christiaens & Rommel, 2008). Ακόμη, αναφέρονται και λειτουργικές δυσκολίες στην εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, λόγω της ιδιαίτερης φύσης και του είδους των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα (Guthrie, 1998; Christiaens, 2004; Chan, 2003; Ellwood, 2003). Τέλος, ενστάσεις

διατυπώνονται και για τις διαχειριστικές δυσκολίες της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση (Jones & Pendlebury, 2004; Wynne, 2008).

Τα IPSAS έχουν υιοθετηθεί ή βρίσκονται σε μια διαδικασία υιοθέτησης από περίπου ογδόντα χώρες ανά τον κόσμο, αλλά και από διεθνείς οργανισμούς και φορείς, όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ο ΟΟΣΑ, η Ευρωπαϊκή Ένωση, το NATO, τα Ηνωμένα Έθνη, η Παγκόσμια Τράπεζα κτλ.

Η ενθάρρυνση εναρμόνισης των συστημάτων κυβερνητικής λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης φαίνεται να αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία, στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Παρατέθηκαν μια σειρά ερευνών που εξετάζουν την πορεία εφαρμογής των IPSAS στις διάφορες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Soverchia, 2012; Rossi & Trequattrini, 2011; Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010; Bellanca & Vandernoot, 2014; Christiaens & Reyniers, 2009). Σύμφωνα με αυτές, η Σουηδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ολλανδία, η Λιθουανία και το Βέλγιο έχουν υψηλό δείκτη συμμόρφωσης με τα πρότυπα IPSAS, στις περισσότερες έρευνες. Αντίθετα, η Ιταλία εμφανίζει μικρό δείκτη της συμμόρφωσης με τα πρότυπα IPSAS. Συνεπώς, η εφαρμογή των IPSAS στην Ευρωπαϊκή Ένωση δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη, καθώς είναι λίγες οι χώρες που τα εφαρμόζουν αυτούσια, αν και υπάρχουν χώρες που εφαρμόζουν πρότυπα παρόμοιας φιλοσοφίας, που βασίζονται στην λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ή σε παραλλαγές της.

Η ίδια οικονομική κρίση ανέδειξε ορισμένες από τις αδυναμίες πολλών οικονομιών, μεταξύ των οποίων και η ελληνική. Μια σημαντική ανάγκη που έχει ανακύψει είναι η ανάγκη για διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις, που θα καθιστούν ευκολότερο τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων και των δημόσιων οργανισμών. Η οικονομική κρίση αύξησε την ανάγκη για υψηλής ποιότητας πληροφορίες από το δημόσιο τομέα, ενώ κατέδειξε την σημασία της διαφάνειας και της λογοδοσίας στο δημόσιο (Chan & Zhang, 2012). Στα πλαίσια αυτής της ανάγκης έχουν καθιερωθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Στο ίδιο σκεπτικό στηρίζεται και η μετάβαση από την Λογιστική της Ταμειακής Βάσης στην Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης στη Δημόσια Λογιστική πολλών χωρών. Η οικονομική κρίση δημιούργησε συνθήκες δυσπιστίας και αύξησε

την ανάγκη να υπάρξει μεγαλύτερη υπευθυνότητα και διαφάνεια στο δημόσιο τομέα, ενώ ανέδειξε την ανάγκη μείωσης του χρέους σε πολλές χώρες (Ball, 2012). Η αντιμετώπιση αυτής της κατάστασης απαιτεί αλλαγές στα συστήματα κυβερνητικής λογιστικής προς την κατεύθυνση της βάσης των δεδουλευμένων, καθώς και μια διακρατική τυποποίηση των διαδικασιών και των πρακτικών (Brusca et al., 2013, Peters, 2011; Osborne και Kinder, 2011; Meneguzzo et al., 2013). Έτσι, στα τέλη του 2011, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε μια οδηγία σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών που περιλάμβανε αναφορά στα IPSAS (Brusca et al., 2013).

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Βενιέρης, Γ., Κοεν, Σ., (2012), *International Public Sector Accounting Standards: Μια πρώτη γνωριμία με τα πρότυπα*. Αθήνα.
2. Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α., (2006), “*Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γ.Α.Σ*”. Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Γερμανός.
3. Λουμιώτης, Β. Ι., (2014), «Μια πρώτη προσέγγιση των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)», *Accountancy Greece*, Νοέμβριος.

### Ξένη Βιβλιογραφία

1. Alesani, D., Jensen, G., Steccolini, I., (2012), “IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingency model to intergovernmental organizations”, *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 61-80.
2. Amirkhanyan, L. (2013). *Adoption of Accrual-Basis IPSAS in Transition Economies: Quantitative Evaluation*.
3. Ball, I. (2012), “Transparency in the public sector”, *Public Money & Management*, Vol. 32, No. 1, pp. 35–40.
4. Bellanca, S., Vandernoot, J., (2014), “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 10, No. 3, pp. 257-269.
5. Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007), “The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs”, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2, pp. 293-317.

6. Benito, B., et al., (2007), "The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 37, No. 2, pp. 293-317.
7. Biondi, Y., (2013), "Governmental accounting and austerity policies: Accounting representations of public debt and deficit in Europe and abroad", *SASE Annual Meeting, University of Milano*, 27-29 June.
8. Blondal J. R. (2002), "Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, No. 1 [pp. 43-59].
9. Brusca I., Montesinos V. (2006), "Are citizens significant users of government financial information?", *Public Money & Management*, Vol. 26, No. 4 pp. 205-209.
10. Brusca, I., Montesinos, V., Chow, D. S. L., (2013), "Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain", *Public Money & Management*, Vol. 33, No. 6, pp. 437-444.
11. Bunget, O. C., Blidisel, G., Feleaga, L., Popa, I. E., (2014), "Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities", *Economy & Management*, Vol.17, No. 3, pp. 136-151.
12. Chan J. L. (2003), "Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 13-20.
13. Chan, J. L., (2003), "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 13-20.

14. Chan, J. L., Zhang, Q., (2012), “Government accounting standards and policies”. In: *Handbook on Public financial management*, pp. 34-72.
15. Chiapello, E., Medjad, K., (2009), “An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: the case of European accounting policy”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 4, pp. 448–468.
16. Christiaens J. (2004), “Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards”, *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 4, pp. 743-770.
17. Christiaens J., Rommel J. (2008), “Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 59-75.
18. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010), “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study”, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 3, pp. 537-554.
19. Christiaens, J., Reyniers, B., (2009), “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative Study”, *Working Paper 2009/600*, Ghent University.
20. Deloitte, (2009), “IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards”, April.
21. Ellwood S. (2003), “Bridging the GAAP across the UK public sector”, *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 2, pp. 105-121.
22. Ernst & Young (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*.

23. European Commission (2002), *Modernisation of the accounting system of the European Communities*, COM (2002) 755, Brussels.
24. European Commission (2008), *Modernising the EU accounts. Enhanced management information and greater transparency*, Publication Office, Luxembourg.
25. European Commission, (2000), *Reforming the Commission. A white paper. Part I and II*, COM (2000) 200, Brussels.
26. FEE (2007), *Accrual accounting in the Public Sector*, Fédération des Experts Comptables Européens, Brussels.
27. Galera, A. N., Bolivar, M. P. R., (2013), “Adopting IPSAS to improve governmental accountability in Spain: an empirical study”, *International Journal of Critical Accounting*, Vol. 4, No. 5-6, pp. 572-607.
28. Guthrie J. (1998), “Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality?”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-19.
29. Guthrie, J., (1998), “Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality?”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-19.
30. IFAC, (2009), “Handbook of International Public Sector accounting pronouncements”, vol. 1.
31. IFAC-IPSASB (2005), *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and statistical bases of financial reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence*, series Research report, IFAC, New York.
32. IFAC-PSC (2000), *Government financial reporting. Accounting issues and practices*, series Studies, n. 11, IFAC, New York.

33. Jones R. H. (2003), "Measuring and reporting the Nation's finances: statistics and accounting", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 21-27.
34. Jones R. H. (2007), "The function of government accounting in Europe", *Polytechnical Studies Review*, Vol. 4, No. 7, pp. 89-110.
35. Jones R. H. and Pendlebury M. (2004), "A theory of the published accounts of local authorities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 305-325.
36. Kickert, W. (2012), "How the UK responded to the fiscal crisis: an outsider's view", *Public Money & Management*, Vol. 32, No. 3, pp. 169-176.
37. Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), "On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform", *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, pp. 719-723.
38. Lapsley, I., (1999), "Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalizing modernity", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3-4, pp. 201-207.
39. Luder K. (2000), "National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition", *Financial Accountability & Management*, Vol. 16, No. 2, pp. 117-128.
40. Mellet H., (1997), "The role of resource accounting in the UK government's quest for better accounting", *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 2, pp. 157-168.
41. Meneguzzo, M., Sancino, A., Guenon, M., Fiorani, G., (2013), "New development: The crisis and European local government



- reforms”, *Public Money & Management*, Vol. 33, No. 6, pp. 459-462.
42. Montesinos V., Vela J. M. (2000), “Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: A critical perspective”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 16, No. 2, pp.129-151.
43. Olson O., Humphrey C., Guthrie J., (2001), “Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM”, *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 502-522.
44. Osborne, S. P., Kinder, T., (2011), ‘Want doesn’t get’? Public management responses to the Recession”, *Public Money & Management*, Vol. 31, No. 2, pp. 85–88.
45. Perrin J. (1998), “From cash to accruals in 25 years”, *Public Money & Management*, Vol. 18, No. 2, pp. 7-10.
46. Peters, B. G. (2011), “Governance responses to the fiscal crisis—comparative perspectives”, *Public Money & Management*, 31, 1, pp. 75–80.
47. Robb, A., Newberry, S., (2007), “Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards,” *Socio-Economic Review*, Vol. 5, No. 4, pp. 725-754.
48. Rossi, N., Trequattrini, R., (2011), “IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: Expected changes and implementation scenarios”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 7, No. 2, pp. 134-147.
49. Sonverchia, M., (2012), “Central government accounting and financial reporting: A comparison between France, Italy and the European Union”, *Economia Aziendale Online*, Vol. 3, No. 2, pp. 213-228.

50. Stewart J. and Walsh K. (1994), “Performance management: when performance can never be finally defined, *Public Money & Management*, Vol. 14, No. 2, pp. 45-49.
51. Sutcliffe, P., (2003), “The Standards Program of the IFAC Public Sector Committee,” *Public Money and Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 29-36.
52. Torres L. (2004), “Trajectories in public administration reforms in European Continental Countries”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 63, No. 3 pp. 99-112.
53. Wynne A. (2008), “Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day?”, *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. 2, pp. 117-132.

Διαδικτυακές πηγές:

1. [http://europa.eu/legislation\\_summaries](http://europa.eu/legislation_summaries)
2. <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>
3. :[www.ifac.org](http://www.ifac.org)
4. [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)
5. <http://databank.worldbank.org/data/home.aspx>

