

ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ
ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

PANTEION UNIVERSITY
OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES
DEPARTMENT OF ECONOMIC & REGIONAL
DEVELOPMENT



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΕΦΗΡΜΟΣΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΜΕΤΑ ΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) ΜΕ ΕΜΦΑΣΗ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ
ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ:

ΚΕΧΑΓΙΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΑΘΗΝΑ, 2020

Τριμελής Επιτροπή:

Κων/νος Λιάπης Αναπληρωτής Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου (επιβλέπων)

Αντώνιος Ροβολής Αναπληρωτής Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

Ιωάννης Ψυχάρης, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου



Copyright ©

Δημήτριος Κεχαγιάς, 2020

All rights reserved. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειον Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δε δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική πραγματεύεται το επίκαιρο παρά ποτέ θέμα των μεταβολών στο δημόσιο λογιστικό, μετά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα (IPSAS), δίνοντας έμφαση στην διαχείριση ακινήτων και των κατασκευαστικών συμβολαίων. Η εργασία αρχίζει, με τα Κεφάλαια 1 και 2 στα οποία γίνεται μια αναφορά στο τι είναι δημόσιο λογιστικό, από ποιές αρχές διέπεται καθώς και τις αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται στην διαχείριση των δημοσίων οικονομικών, στην συνέχεια γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης ορισμένων στοιχείων περί πιστώσεων και δαπανών και γενικά της λειτουργίας του δημοσίου λογιστικού. Με το Κεφάλαιο 3 γίνεται μνεία σε ορισμένα θέματα των δημοσίων συμβάσεων.

Με το Κεφάλαιο 4 γίνεται μια εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα, ουσιαστικά προβάλλεται το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή τους καθώς και η πορεία υιοθέτησης τους από τις χώρες σε όλο τον κόσμο. Εν συνεχεία με τα Κεφάλαια 5,6,7,8 γίνεται η παρουσίαση των IPSAS 11,13,16 και 17 τα οποία πραγματεύονται τις συμβάσεις κατασκευής ακινήτων, των μισθώσεων, των επενδύσεων σε ακίνητα και των ενσώματων ακινητοποιήσεων αντίστοιχα. Με το Κεφάλαιο 9, γίνεται μια προσπάθεια κατάταξης των ακινήτων του δημοσίου, ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο διακρατεί το δημόσιο τα ακίνητα αυτά στο χαρτοφυλάκιο του και αναφέρονται ορισμένα παραδείγματα για το πώς θα πρέπει να τα αντιμετωπίζουν λογιστικά οι φορείς του δημοσίου. Με το Κεφάλαιο 10 συνοψίζουμε τα κυριότερα σημεία των IPSAS και εξετάζουμε ποιιά από αυτά θα υιοθετηθούν από τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) με την πλήρη εφαρμογή του ΠΔ 54/2018.

Λέξεις Κλειδιά: Ακίνητα, Δημόσιο, IPSAS.

ABSTRACT

The present diploma thesis explores an issue that is timelier than ever, namely the changes in public accounting that followed the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), and focuses on real estate asset management and construction contracts. Chapters 1 and 2 of this thesis define public accounting and set out both the principles on which it is based and the principles that need to apply when managing public finances. Following that, an attempt is made to present some information on credits and expenses and in general on the way that public accounting actually works. Chapter 3 deals with some issues related to public procurements.

Chapter 4 provides an introduction to international public sector accounting standards, i.e. it actually analyses the accounting system used for their implementation and the process of its adoption by different states all around the world. Chapters 5,6,7,8 analyse IPSAS 11,13,16 and 17 that deal with contracts for the construction of real estate, rental agreements, investments in real estate and tangible assets respectively. Chapter 9 is an attempt to classify public real estate assets according to the purpose for which the public retains the above assets in its portfolio, whereas some examples are used to explain how public authorities can enter such assets in their accounting. Chapter 10 summarises the most important IPSAS' issues and studies which of them are to be adopted by Legal Persons of Public Law after the full implementation of Presidential Decree 54/2018.

Key-Words: Real Estate, Public Sector, IPSAS.

2.9.2	Διπλογραφική μέθοδος	28
2.10	Πίστωση	29
2.11	Δημόσιες δαπάνες.....	29
2.11.1	Γενικά	29
2.11.2	Διαδικασία διενέργειας δημοσίας δαπάνης	30
2.12	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις	31
Κεφάλαιο 3^ο Συμβάσεις Δημοσίου.....		32
3.1	Γενικά	32
3.2	Ορισμοί.....	33
3.3	Δημόσιες συμβάσεις έργων	34
3.3.1	Γενικά.....	34
3.3.2	Τρόπος Κατασκευής Δημόσιες συμβάσεις έργων Συμβάσεις Δημοσίου	35
3.3.3	Κόστος δημόσιων συμβάσεων έργων	35
Κεφάλαιο 4^ο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS).		36
4.1	Εισαγωγή.....	36
4.2	Λογιστικά συστήματα και IPSAS	37
4.2.1	Γενικά	37
4.2.2	Τρόποι χρήσης των IPSAS.....	38
4.2.3	Πορεία υιοθέτησης των IPSAS	38
4.3	Εφαρμογή του δεδουλευμένου των IPSAS.....	41
4.3.1	Γενικά	42
4.3.2	Περιγραφή της Ταμειακής Λογιστικής και της Λογιστική του δεδουλευμένου στο Ελληνικό Δημόσιο	43
4.3.3	Πλεονεκτηματα απο την εφαρμογή του δεδουλευμένου	45
Κεφάλαιο 5^ο Συμβάσεις κατασκευής έργων (IPSAS 11).....		45
5.1	Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής	45
5.2	Ορισμοί.....	46
5.3	Συμβάσεις κατασκευής.....	47
5.4	Συνδυασμός και τμηματοποίηση συμβάσεων κατασκευής.....	48
5.5	Έσοδα συμβολαίων	49
5.6	Κόστος συμβάσεων.....	50
5.7	Αναγνώριση εσόδων και εξόδων σύμβασης	50
5.8	Αναγνώριση αναμενόμενων ελλειμμάτων	52
5.9	Γνωστοποιήσεις.....	53

Κεφάλαιο 6ο Μισθώσεις (IPSAS 13)	53
6.1 Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής.....	53
6.2 Ορισμοί.....	55
6.3 Μεταβολές στις πληρωμές μισθώσεων μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της περιόδου μίσθωσης.....	58
6.4 Συμβάση μίσθωση-αγορά.....	59
6.5 Ταξινόμηση μισθώσεων.....	59
6.6 Μισθώσεις και άλλες συμβάσεις.....	62
6.7 Οι Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών.....	63
6.7.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις.....	63
6.7.2 Λειτουργικές μισθώσεις.....	66
6.8 Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών...	67
6.8.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις.....	67
6.8.2 Αρχική αναγνώριση.....	68
6.8.3 Λειτουργικές μισθώσεις.....	70
6.9 Συναλλαγές πώλησης και leasing.....	71
Κεφάλαιο 7ο Επενδύσεις σε Ακίνητα (IPSAS 16)	72
7.1 Σκοπός-Πεδίο εφαρμογής.....	72
7.2 Ορισμοί.....	73
7.3 Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από μισθωτή στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωσης.....	74
7.4 Επενδυτικά ακίνητα.....	74
7.5 Αναγνώριση.....	75
7.6 Μετρήσεις κατά την αναγνώριση.....	76
7.7 Μετρήσεις μετά την αναγνώριση.....	78
7.7.1 Λογιστική πολιτική.....	78
7.7.2 Μοντέλο εύλογης αξίας.....	79
7.7.3 Μοντέλο κόστους.....	83
7.8 Μεταφορές ακινήτων.....	84
7.9 Απώλειες.....	86
7.10 Γνωστοποιήσεις.....	87
7.10.1 Μοντέλο εύλογης αξίας και μοντέλο κόστους.....	87
7.10.2 Μοντέλο εύλογης αξίας.....	88
7.10.3 Μοντέλο κόστους.....	89
Κεφάλαιο 8 Ενσώματα Πάγια (IPSAS 17)	91

8.1	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής.....	91
8.2	Περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.....	92
8.3	Ορισμοί.....	93
8.4	Αναγνώριση.....	95
8.5	Περιουσιακά στοιχεία υποδομής.....	95
8.6	Αρχικά έξοδα.....	96
8.7	Μεταγενέστερες δαπάνες.....	97
8.8	Αποτίμηση κατά την αναγνώριση.....	98
8.9	Στοιχεία κόστους.....	98
8.10	Μέτρηση του κόστους.....	99
8.11	Μέτρηση μετά την αναγνώριση.....	99
8.11.1	Μοντέλο κόστους.....	99
8.11.2	Μοντέλο επανεκτίμησης.....	100
8.12	Αποσβέσεις.....	102
8.12.1	Γενικά.....	102
8.12.2	Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης.....	102
8.12.3	Μέθοδος απόσβεσης.....	104
8.13	Βλάβη.....	106
8.14	Αποζημίωση για απομείωση.....	106
8.15	Διαγραφή.....	106
8.16	Γνωστοποιήσεις.....	108
Κεφάλαιο 9^ο Ακίνητα που χρησιμοποιεί – διαχέριζεται το Δημόσιο ...		110
9.1	Γενικά.....	110
9.2	Χαρτοφυλάκιο Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων.....	111
9.3	Χαρτοφυλάκιο διαθέσιμων προς πώληση ακινήτων.....	117
9.4	Χαρτοφυλάκιο ακινήτων ως στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού.....	118
9.5	Χαρτοφυλάκιο επενδυτικών ακινήτων.....	120
9.6	Χαρτοφυλάκιο ακινήτων διαμέσου leasing.....	122
Κεφάλαιο 10 Συμπεράσματα.....		124
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....		135

Εισαγωγή

Η παρούσα διπλωματική εστιάζει στις μεταβολές στο δημόσιο λογιστικό, μετά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα (IPSAS), δίνοντας έμφαση στην διαχείριση ακινήτων και των κατασκευαστικών συμβολαίων. Οι οντότητες του δημοσίου σήμερα πραγματοποιούν μια μετάβαση από την τροποποιημένη ταμειακή λογιστική στην λογιστική του δεδουλευμένου, η υιοθέτηση-εφαρμογή του οποίου και εν γέννη των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι μια τομή στην δημόσια διοίκηση και δη στο λογιστικό σύστημα του δημοσίου τομέα συμβάλλοντας καθοριστικά στον εκσυγχρονισμό του. .

Το Κεφάλαιο 1 αρχίζει με την περιγραφή του τι είναι δίκαιο, την αναφορά ότι το δημόσιο λογιστικό είναι κλάδος του διοικητικού δικαίου και το γεγονός ότι το προσωπικό που ενασχολείται με αυτό θα πρέπει να γνωρίζει και να εφαρμόζει τους βασικούς κανόνες του γενικού διοικητικού δικαίου, για τους οποίους γίνεται μια σύντομη αναφορά.

Στο Κεφάλαιο 2 αναλύεται τί είναι δημόσιο λογιστικό, και ποιές είναι οι οντότητες του δημοσίου τομέα στις οποίες εφαρμόζεται, κάνοντας μνεία στα κυριότερα θεσμικά του όργανα. Εν συνεχεία αναφέρονται οι αρχές βάση των οποίων διέπεται η διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης και παρουσιάζεται ο Προϋπολογισμός, ο Ισολογισμός και ο Απολογισμός του κράτους και βάση ποιών αρχών συντάσσονται αυτοί. Επιπρόσθετα αναφέρεται τί είναι η διπλογραφική μέθοδος και ποιο είναι το χρησιμοποιούμενο λογιστικό σύστημα από το ελληνικό δημόσιο. Το Κεφάλαιο 2 ολοκληρώνεται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις οντότητες του δημοσίου και την διαδικασία διενέργειας μια δημοσίας δαπάνης.

Στο Κεφάλαιο 3 γίνεται μια εισαγωγή γενικά στις δημόσιες συμβάσεις και ειδικότερα στις δημόσιες συμβάσεις κατασκευής

έργων ,του κόστους αυτών καθώς και των τρόπων κατασκευής των έργων.

Στο Κεφάλαιο 4 γίνεται αρχικά μια εισαγωγή στις δύο κατηγορίες των δημόσιων λογιστικών συστημάτων που υπάρχουν παγκοσμίως, εν συνεχεία παρατίθενται οι τρόποι με τους οποίους οι χώρες σε όλο τον κόσμο χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) και παρουσιάζεται η πορεία υιοθέτησή τους σε όλο τον κόσμο. Το τρέχον κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την περιγραφή της ταμειακής λογιστικής και της λογιστικής του δεδουλευμένου στο ελληνικό δημόσιο καθώς και τα πλεονεκτήματα που θα υπάρξουν από την εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου.

Στο Κεφάλαιο 5 παρουσιάζεται το πρότυπο IPSA 11 με το οποίο ορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση του κόστους και των εσόδων που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Με το Κεφάλαιο 6 παρουσιάζεται το IPSAS 13, το οποίο καθορίζει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις

Στο Κεφάλαιο 7 παρουσιάζεται το πρότυπο IPSA 16 το οποίο αναφέρει στο πως αντιμετωπίζονται λογιστικά από τα IPSAS οι επενδύσεις σε ακίνητα καθώς και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης. Με το κεφάλαιο 8 παρουσιάζεται το πρότυπο IPSA 17, με το οποίο καθορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οντότητας σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και στον εξοπλισμό της καθώς και τις μεταβολές σε αυτήν την επένδυση.

Με το κεφάλαιο 9, γίνεται μια προσπάθεια κατάταξης των ακινήτων του δημοσίου σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο αυτό τα διακρατεί στο χαρτοφυλάκιο του και αναφέρονται ορισμένα παραδείγματα για το πώς θα πρέπει να τα αντιμετωπίζουν λογιστικά οι φορείς του δημοσίου.

Τέλος με το Κεφάλαιο 10 συνοπτικά παρουσιάζονται τα κυριότερα σημεία των IPSAS και το εάν θα υιοθετηθούν στο δημόσιο λογιστικό με το ΠΔ 54/ 2018.

Κεφάλαιο 1^ο Διοικητικό δίκαιο και διακρίσεις

1.1 Εισαγωγή στο δίκαιο

Η ανθρώπινη κοινωνική συμβίωση ρυθμίζεται από κανόνες που ρυθμίζουν τη συμπεριφορά των δρώντων υποκειμένων, φυσικών και νομικών προσώπων. Στο πλαίσιο αυτό, δίκαιο ονομάζουμε το σύνολο εκείνο των κανόνων και αρχών που συγκροτούν σε μια ιεραρχική ενότητα την έννομη τάξη, με στόχο τη ρύθμιση με τρόπο καταναγκαστικό της ανθρώπινης κοινωνικής συμβίωσης. Με τον όρο έννομη τάξη αποκαλούμε ένα σύστημα δικαιοκονικών κανόνων και αρχών ιεραρχικά δομημένο το οποίο χαρακτηρίζεται από ενότητα και πληρότητα (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

Όπως ειπώθηκε, παραπάνω, το δίκαιο αποτελείται από κανόνες, οι οποίοι ρυθμίζουν την εξωτερική συμπεριφορά του ανθρώπου στην κοινωνία. Ας σημειωθεί ότι ο κανόνας δικαίου, ο οποίος είναι ατομικός και απρόσωπος, ρυθμίζει υποχρεωτικά συγκεκριμένη συμπεριφορά των προσώπων που διαβιούν σε μία κοινωνία. Οι κανόνες δικαίου, οι οποίοι έχουν ως κύριο στοιχείο την εξωτερική συμπεριφορά του ανθρώπου, διακρίνονται από τους κανόνες της ηθικής, οι οποίοι πηγάζουν από τη συνείδηση του ανθρώπου. Πρέπει να τονιστεί ότι οι κανόνες δικαίου πηγάζουν από τα αρμόδια όργανα του κράτους ή από άλλα όργανα εκτός της ελληνικής επικράτειας, όπως είναι τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τονίζεται, επίσης, ότι οι κανόνες δικαίου έχουν υποχρεωτικό, δεσμευτικό χαρακτήρα και μπορούν να επιβληθούν ακόμη και με τη βία σε περίπτωση ανάγκης, η οποία συνδέεται με την επιβολή κυρώσεων στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης προς τις προβλέψεις του (Πούλης, 2010).

Η ύπατη διάκριση (*summa divisio*) του εσωτερικού δικαίου ενός κράτους είναι αυτή μεταξύ δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Το ιδιωτικό δίκαιο διέπει τις σχέσεις ίσων, τυπικά τουλάχιστον προσώπων, ενώ το δημόσιο δίκαιο διέπει τις σχέσεις δημόσιας εξουσίας μεταξύ του κράτους και των διοικουμένων του. Έτσι, το

δημόσιο δίκαιο το διακρίνουμε από το ιδιωτικό, στο βαθμό που συνδέεται με κανόνες που ρυθμίζουν τη σχέση κράτους πολίτη, δηλαδή με κανόνες που αφορούν τη σχέση της δημόσιας διοίκησης με τους διοικούμενους, καθώς και την οργάνωση και λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Οι κανόνες του δημοσίου δικαίου σε αντίθεση με τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου έχουν δεσμευτικό, καταναγκαστικό χαρακτήρα και όχι ενδοτικό, δεν μπορούν δηλαδή να γίνουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο πλαίσιο της συμβατικής ελευθερίας, όπως συμβαίνει στις ιδιωτικές σχέσεις και γι' αυτό πρόκειται για κανόνες επιτακτικούς, οι οποίοι ονομάζονται και κανόνες δημόσιας τάξης (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

Το Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο περιλαμβάνει τους κλάδους του Συνταγματικού Δικαίου, του Διοικητικού Δικαίου, του Ποινικού Δικαίου, του Εκκλησιαστικού Δικαίου, του Δικονομικού Δικαίου, του Δημοσιονομικού Δικαίου στον κλάδο του οποίου περιλαμβάνεται και το Φορολογικό Δίκαιο. Οι κανόνες που καθορίζουν τη μορφή, την οργάνωση και λειτουργία της Πολιτείας και τη σχέση της Πολιτείας και εξουσίας συνιστούν το Συνταγματικό Δίκαιο . Οι κανόνες που ρυθμίζουν τη διοικητική οργάνωση της Πολιτείας καθώς και τη δράση των διοικητικών οργάνων συγκροτούν το Διοικητικό Δίκαιο . Το Ποινικό Δίκαιο αναφέρεται στα εγκλήματα μέσω των οποίων προσβάλλεται η εσωτερική και εξωτερική ασφάλεια της χώρας. Το Εκκλησιαστικό Δίκαιο ασχολείται με τις σχέσεις Κράτους-Εκκλησίας. Το Δικονομικό Δίκαιο είναι ο κλάδος του Δημοσίου Δικαίου που έχει ως αντικείμενο την οργάνωση των δικαστηρίων και τον τρόπο απονομής της δικαιοσύνης. Αυτό διακρίνεται σε Ποινικό, Αστικό και Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο (Πούλης, 2010).

1.2 Το Διοικητικό Δίκαιο

Το διοικητικό δίκαιο είναι κλάδος του δημόσιου δικαίου, αποτελείται δε από ένα σύστημα κανόνων δικαίου που αντικείμενό

του είναι η ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ των διοικούμενων και της διοίκησης, καθώς και η ρύθμιση της οργάνωσης και της δράσης της δημόσιας διοίκησης. Οι κανόνες του διοικητικού δικαίου έχουν ως σκοπό την προστασία του γενικού και δημοσίου συμφέροντος, ρυθμίζουν δε τις σχέσεις μεταξύ δημόσιας διοίκησης και διοικούμενων, ενώ ρυθμίζουν τόσο την οργάνωση όσο και τη δράση της δημόσιας διοίκησης η οποία λειτουργεί στο πλαίσιο που αυτοί θέτουν.

Περαιτέρω, το διοικητικό δίκαιο είναι δυνατόν να διακριθεί στο γενικό και στο ειδικό διοικητικό δίκαιο, τμήμα του οποίου είναι το δημοσιονομικό δίκαιο το οποίο αφορά τα έσοδα και τις δαπάνες του κράτους και ορίζει πως θα γίνει η διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Το δημοσιονομικό δίκαιο διαιρείται σε δύο μέρη στο φορολογικό δίκαιο και το δημόσιο λογιστικό (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

1.3 Βασικές αρχές του γενικού διοικητικού δικαίου

Η εφαρμογή του δημόσιου λογιστικού ως κανόνα δικαίου από το προσωπικό που ενασχολείται με αυτό προϋποθέτει την γνώση και εφαρμογή των κανόνων του γενικού διοικητικού δικαίου, εκ των οποίων μερικοί από τους πλέον βασικούς κανόνες και αρχές του είναι:

- Η αρχή της νομιμότητας της δράσης της δημόσιας διοίκησης.
- Η αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος.
- Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Η αρχή της αναλογικότητας.
- Η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.
- Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας.
- Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης. (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

1.3.1. Η αρχή της νομιμότητας της δράσης της δημόσιας διοίκησης.

Η αρχή της νομιμότητας απορρέει από την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών του κράτους (άρθρο 26 Σ) και συνιστά θεμελιακό πυλώνα της εφαρμογής της αρχής του κράτους δικαίου (άρθρο 25 §1 Σ) (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015). Συνιστά το βασικό μέσον υπαγωγής της Διοίκησης στο δίκαιο. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, καμία διοικητική πράξη δεν μπορεί να εκδοθεί χωρίς ρητή σχετική πρόβλεψη σε κανόνα δικαίου. Η Διοίκηση ενεργεί έγκυρα και, επομένως, αποτελεσματικά μόνο στο μέτρο που τηρεί τις επιταγές της εν λόγω αρχής. Η αρχή της νομιμότητας διασφαλίζει την προβλεψιμότητα της διοικητικής δραστηριότητας, παρέχοντας στους διοικουμένους τη δυνατότητα να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις αρμόδιες να αποφανθούν για συγκεκριμένο ζήτημα αρχές, τις διαδικασίες που αυτές οφείλουν να τηρήσουν, τα κριτήρια των επιλογών τους και τις διάφορες δυνατότητες απόφασης που διαθέτουν. Γνωρίζουν, επομένως, όχι μόνο τις υποχρεώσεις τους αλλά και τα δικαιώματά τους έναντι των διοικητικών αρχών, πτυχή η οποία προσδίδει και φιλελεύθερη χροιά στην υπό εξέταση αρχή (Πρεβεδούρου, 2013).

1.3.2. Η αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος.

Η έννοια του δημοσίου συμφέροντος και της προστασίας του, συνιστά κεντρική και θεμελιακή αρχή για την οργάνωση και λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Στην πράξη, το δημόσιο συμφέρον κατευθύνει τον τρόπο λειτουργίας και οργάνωσης της δημόσιας διοίκησης και των δημοσίων υπηρεσιών. Το δημόσιο συμφέρον είναι μια αόριστη νομική έννοια που συγκεκριμενοποιείται από το Σύνταγμα, το νόμο και τη δημόσια διοίκηση μέσα από την έκδοση κανονιστικών πράξεων στο πλαίσιο νομοθετικής εξουσιοδότησης ή με την έκδοση ατομικών πράξεων.

Κατά συνέπεια, η δημόσια διοίκηση δεν δύναται μέσα από την επίκληση της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος να

θεμελιώσει την απαλλαγή της από την αρχή της νομιμότητας. Ειδικότερα, τέλος, ως αρχή της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος θεωρείται η υποχρέωση που υπέχουν τα όργανα της δημόσιας διοίκησης, μεταξύ της επιλογής περισσότερων, εξίσου νομίμων λύσεων, όταν δηλαδή η δημόσια διοίκηση ασκεί τη διακριτική της ευχέρεια, να επιλέξει εκείνη, που κατά την κρίση της εξυπηρετεί καλύτερα το δημόσιο συμφέρον (Παπαλουκάς, 2016).

1.3.3. Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου

Η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας, ούτως ώστε να αποφεύγονται άδικες για το διοικούμενο λύσεις. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα θεμελιώδη δικαιώματά τους. Στο πλαίσιο της αρχής της χρηστής διοίκησης, και της καλής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα που επικρατεί γενικά, να διαφυλλάτουν τα έννομα συμφέροντα του ιδιώτη και να τον διευκολύνουν στην άσκηση των δικαιωμάτων του (Παπαλουκάς, 2016).

1.3.4 Η αρχή της αναλογικότητας.

Η αρχή της αναλογικότητας απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και αναγνωρίζεται ρητά στο Σύνταγμα, στο άρθρο 25 §1, δ, η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας ακολουθεί τρία στάδια ελέγχου:

α. καταλληλότητας, ο περιορισμός για να είναι κατάλληλος, πρέπει να επιφέρει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

β. αναγκαιότητας ακόμη και αν είναι κατάλληλος ο περιορισμός, δεν πρέπει να είναι επαχθέστερος από το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος μέτρο, αλλά ο λιγότερο επαχθής για τον θιγόμενο αποδέκτη του μέτρου.

γ. συνάφειας μέσου προς το σκοπό· μεταξύ του μέτρου και του πολίτη παρά πλεονεκτήματα για επιδιωκόμενου σκοπού πρέπει να υφίσταται μία εύλογη σχέση. Ένας περιορισμός, και όταν ακόμη είναι κατάλληλος ή αναγκαίος, δεν πρέπει να συνεπάγεται περισσότερα μειονεκτήματα για τα δικαιώματα του (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

1.3.5 Η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.

Η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης αποτελεί ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι λειτουργεί ως χρηστή διοίκηση, βάσει στόχων που καθορίζονται από την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου. Πρέπει δηλαδή να κρίνουν τις υποθέσεις των διοικουμένων αντικειμενικά και αμερόληπτα, χωρίς να επηρεάζονται από υποκειμενικούς παράγοντες (συμπάθειες, αντιπάθειες, φιλίες, έχθρες κ.λπ.) ώστε να δημιουργείται στο διοικούμενο η πεποίθηση ότι οι πράξεις που εκδίδονται από τα όργανα αυτά είναι αδιάβλητες (Ντασκαγγιανάκης, 2010).

1.3.6. Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας.

Κατά το Σύνταγμα, όλοι οι Έλληνες έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η ισότητα αυτή ωστόσο γίνεται κατανοητή τόσο ως ισότητα εντός του νόμου και ως ισότητα έναντι του νόμου. Συνεπώς η διοίκηση οφείλει να τους αντιμετωπίζει με τρόπο ισότιμο και αμερόληπτο, αποφεύγοντας τις αδικαιολόγητες διακρίσεις ανάλογα με το φύλο, την καταγωγή, τις πεποιθήσεις ή τη φυσική τους κατάσταση.

Ισότητα όμως δεν σημαίνει ισοπέδωση. Η διοίκηση οφείλει, αντίθετα, να αντιμετωπίζει ομοιόμορφα τις ίδιες περιπτώσεις και διαφορετικά τις ανόμοιες. Αν δεν συμβαίνει αυτό, κλονίζεται η ισότητα και η δικαιοσύνη. Ούτε η ισότητα αντιστρατεύεται την αξιοκρατία, η οποία οφείλει να διέπει τις επιλογές και τις τοποθετήσεις του προσωπικού της διοίκησης. Η παραβίαση της αξιοκρατίας δεν υπονομεύει μόνο την επαγγελματική και επιστημονική συνείδηση των στελεχών, αλλά οδηγεί όπισθεν και κατευθείαν στον νεποτισμό, στις πελατειακές σχέσεις και στη διαφθορά (Μακρυδημήτρης, 2008).

1.3.7 Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης

Η αρχή της διαφάνειας ή της φανεράς δράσης της δημόσιας διοίκησης απορρέει από το άρθρο 5Α Σ με το οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα των πολιτών στην πληροφόρηση. Η διαφάνεια και η δημοσιότητα αποτελούν βασικές συνιστώσες της δημοκρατικής αρχής, στο βαθμό που επιτρέπουν τον έλεγχο της δράσης των κρατικών οργάνων και αρχών από τους πολίτες. Η φανερά δράση και η διαφάνεια της διοικητικής δράσης συμβάλει στην καταπολέμηση της διαφθοράς και της διαπλοκής της δημόσιας διοίκησης, εγγυάται τον έλεγχο της και συμβάλει στην επαύξηση της αποτελεσματικής της λειτουργίας αλλά και της προστασίας των δικαιωμάτων των διοικουμένων (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

Η διοίκηση είναι υποχρεωμένη στη σύγχρονη δημοκρατία να εξασφαλίζει την ευρύτερη δυνατή δημοσιότητα των αποφάσεων των ενεργειών της, και των σχεδίων νομοθετικών και κανονιστικών ρυθμίσεων. Οφείλει επίσης να διευκολύνει την πρόσβαση σε αυτήν των πολιτών και τη γνώση των εγγράφων που τους αφορούν. Συναφής είναι η υποχρέωση της διοίκησης να λαμβάνει υπόψη τη γνώμη των ενδιαφερομένων πριν από την έκδοση εφαρμόζοντας και διευρύνοντας το συνταγματικό δικαίωμα της ακρόασης των διοικουμένων (Μακρυδημήτρης, 2008).

Κεφάλαιο 2^ο Δημόσιο λογιστικό

2.1 Γενικά

Το δημόσιο λογιστικό είναι ένα σύνολο κανόνων, αναφέρεται δε στους νομικούς κανόνες που αφορούν τον τρόπο ρύθμισης των εσόδων αλλά κυρίως των εξόδων – δαπανών του κράτους. Στόχος του είναι η αποφυγή οικειοποίησης, κατασπατάλησης των χρημάτων του κράτους και η καταπολέμηση ενδεχομένων τάσεων διαφθοράς.

2.2 Που εφαρμόζεται το δημόσιο λογιστικό

Σύμφωνα με το Ν.2362/1995 εφαρμόζεται στην γενική κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθώς και τις δημόσιες επιχειρήσεις (ν.3429/2005) στις οποίες το ελληνικό δημόσιο δύναται να ασκεί άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή, λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό της κεφάλαιο ή της χρηματοοικονομικής συμμετοχής του ή των κανόνων που τη διέπουν.

Επίσης σύμφωνα με τον νόμο με τον Ν.4270/2014 ,ο όρος γενική κυβέρνηση περιλαμβάνει την κεντρική κυβέρνηση και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης καθώς και τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Στην κεντρική κυβέρνηση εμπεριέχονται η προεδρία της δημοκρατίας τα υπουργεία οι αποκεντρωμένες διοικήσεις οι ανεξάρτητες αρχές η βουλή και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Στον οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης ανήκουν οι δήμοι, οι περιφέρειες και τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν σ' αυτούς. Στους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ανήκουν τα ασφαλιστικά ταμεία οι οργανισμοί απασχόλησης και οι οργανισμοί παροχής υγείας.

2.3 Θεσμικά όργανα

Ορισμένα θεσμικά όργανα με αρμοδιότητες επί των δημόσιων οικονομικών είναι:

- Η Βουλή των Ελλήνων
- Το Υπουργικό Συμβούλιο
- Ο Υπουργός Οικονομικών
- Το Γενικό λογιστήριο του Κράτους
- Το Ελεγκτικό Συνέδριο
- Οι Προϊστάμενοι των οικονομικών Υπηρεσιών των υπουργείων και των λοιπών φορέων της κυβέρνησης
- Το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο
- Η Ελληνική Στατιστική Αρχή
- Ο Οργανισμός Διαχείρισης του Δημοσίου Χρέους

2.4 Οι αρχές βάση των οποίων διέπεται η διαχείριση των δημόσιων οικονομικών του δημοσίου

Οι διάφοροι φορείς στους οποίους εφαρμόζεται το δημόσιο λογιστικό πρέπει να ακολουθούν γενικές αρχές, οι οποίες αποσκοπούν στην εξασφάλιση της ορθής και υγιούς διαχείρισης του δημόσιου χρήματος και απευθύνονται προς τα αρμόδια όργανα της κατάρτισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου της εκτέλεση των προϋπολογισμών της Γενικής Κυβέρνησης. Ταυτόχρονα δε αποτελούν και μέσα ελέγχου της κυβέρνησης από τη Βουλή (capital.gr, 2010).

Οι αρχές βάση των οποίων διέπονται η διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης (ν.4270/2014) είναι:

- Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.
- Την αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας
- Την αρχή της διαφάνειας
- Την αρχή της ειλικρίνειας

2.4.1 Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Σύμφωνα με την οποία η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων της Γενικής Κυβέρνησης που περιλαμβάνει τους φυσικούς πόρους και τους δημοσιονομικούς κινδύνους της χώρας, πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα την εξασφάλιση

της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Ειδικότερα, η αρχή αυτή εξειδικεύεται στην αρχή της οικονομικότητας, σύμφωνα με την οποία τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην ενδεδειγμένη ποιότητα και ποσότητα, με την ελάχιστη δημοσιονομική επιβάρυνση και με τη χρήση των αναγκαίων μόνο διοικητικών πόρων, στην αρχή της αποδοτικότητας, σύμφωνα με την οποία πρέπει να τηρείται η βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των επιταχυνόμενων αποτελεσμάτων και στην αρχή της αποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την οποία ελέγχεται η επίτευξη των συγκεκριμένων αντικειμενικών στόχων και των αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων οριστεί.

2.4.2 Την αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας

Σύμφωνα με την αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, η Κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης. Όλοι οι υπάλληλοι και οι δημόσιοι λειτουργοί, που συμμετέχουν στη δημόσια διαχείριση ασκούν τις αρμοδιότητές τους με σκοπό τη διασφάλιση της σταθερότητας και της βιωσιμότητας των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης

2.4.3 Την αρχή της διαφάνειας

Σύμφωνα με την οποία, όλοι οι λειτουργοί και οι φορείς που διαχειρίζονται πόρους της Γενικής Κυβέρνησης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την έγκαιρη πληροφόρηση, οικονομικής ή άλλης φύσης, που σχετίζεται με τη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, ώστε να καθίσταται εφικτός ο αποτελεσματικός δημόσιος έλεγχος της άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής και της οικονομικής κατάστασης του Δημοσίου, εκτός και αν η δημοσιοποίηση των πληροφοριών θα έβλαπτε ουσιωδώς την εθνική ασφάλεια, άμυνα ή τις διεθνείς σχέσεις της Ελλάδας.

2.4.4 Την αρχή της ειλικρίνειας

Σύμφωνα με την οποία, κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη που παρέχεται σε οποιαδήποτε έγγραφο ή εκθέσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου (Ν.4270/14), πρέπει να στηρίζεται, στο βαθμό που είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό, σε πραγματικά στοιχεία, σε αποφάσεις που έχει ήδη ανακοινώσει η Κυβέρνηση, σε άλλες προβλέψεις ή εκτιμήσεις που θεωρούνται εύλογες, καθώς και να έχουν ληφθεί υπόψη όλα τα ενδεχόμενα και οι κίνδυνοι που δύνανται να έχουν σημαντικές δημοσιονομικές επιπτώσεις.

2.5 Από τι αποτελείται το δημόσιο λογιστικό

Το δημόσιο λογιστικό μπορούμε να πούμε ότι αποτελείται από τρία μέρη, το νομοθετικό, το διοικητικό και το δικαστικό. Το νομοθετικό τμήμα περιλαμβάνει την ψήφιση του προϋπολογισμού του ισολογισμού και του απολογισμού. Το διοικητικό περιλαμβάνει την εκτέλεση του προϋπολογισμού τα δημόσια ταμεία και την διαχείριση του κράτους. Ενώ το δικαστικό τον έλεγχο και την εκδίκαση λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων.

2.6 Ο Προϋπολογισμός του Κράτους και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης

Ο προϋπολογισμός, σύμφωνα με το ν 4270/14, είναι ο ετήσιος νόμος, που έχει διάρκεια από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους (αρχή της ετήσιας διάρκειας), με τον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους για κάθε οικονομικό έτος. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού δε διέπεται από τις παρακάτω αρχές:

- την αρχή της ενότητας και καθολικότητας σύμφωνα με την οποία όλα τα έσοδα και οι δαπάνες εγγράφονται και εμφανίζονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό.

- την αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού σύμφωνα με την οποία τα δημόσια έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού προσδιορίζονται με ορισμένη εκ των προτέρων αναλυτική κωδικοποιημένη ταξινόμηση, που ορίζεται με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και η οποία επικαιροποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Είναι μία από τις παραδοσιακές αρχές του προϋπολογισμού, που θεσπίζονται από τον κοινό νομοθέτη και όχι από το Σύνταγμα.

Κατά κύριο λόγο, απευθύνεται προς το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, που υπό την διεύθυνση και καθοδήγηση του Υπουργού Οικονομικών είναι αρμόδιο για την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Το ζητούμενο της αρχής, να αναλύονται, και να εξειδικεύονται τα απεικονιζόμενα στον προϋπολογισμό κονδύλια (έσοδα και έξοδα) συνιστά εκ πρώτης όψεως επιταγή με καθαρά τεχνικό χαρακτήρα. Ουσιαστικά όμως, η σύνδεσή της με την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων και η «εκμετάλλευσή» της από αυτήν, την αναδεικνύει σε ουσιαστικό στοιχείο τόσο της δομικής οργάνωσης/εμφάνισης του προϋπολογισμού, όσο και του πολύπλευρου ελέγχου (κοινοβουλευτικού, δικαστικού και διοικητικού) που ασκείται κατά την εκτέλεσή του (Κουγέας, 2007).

- την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων η οποία σύμφωνα με την οποία οι πιστώσεις δεν είναι δυνατόν να εκπληρώσουν άλλη ανάγκη εκτός εάν επιτρέπεται ρητά στον νόμο η ανακατανομή πόρων (ν.4270/14).

- την αρχή της ακρίβειας και ειλικρίνειας σύμφωνα με την οποία το μέγεθος των εσόδων και των εξόδων πρέπει να είναι ακριβές στο μέτρο του εφικτού προκειμένου να μην ανατρέπεται το δημοσιονομικό πρόγραμμα της κυβέρνησης.

Στόχος των αρχών αυτών είναι η επίτευξη της ακριβέστερης και σαφέστερης απεικόνισης συνολικά των εσόδων και των δαπανών, η ευχερής εξαγωγή συμπερασμάτων για την οικονομική κατάσταση των φορέων, καθώς και ο αποτελεσματικότερος

έλεγχος των συνθηκών υπό τις οποίες χρησιμοποιούνται οι πόροι. Η μη τήρηση των αρχών αυτών κατά την κατάρτιση και εκτέλεση του Προϋπολογισμού συνιστά ουσιώδη παραβίαση της δημοσιονομικής πειθαρχίας (Γεν.Λογ.Κράτους, 2020).

Με τον προϋπολογισμό με λίγα λόγια χαράσσεται η γενική πολιτική της κυβέρνησης και ειδικότερα η πολιτικής της στην οικονομική δραστηριότητα της χώρας είναι δε απαραίτητη προϋπόθεση για την πραγματοποίηση των εσόδων και εξόδων του κράτους.

Αρμόδιο για την σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού και την κατάθεση του στην Βουλή είναι το γενικό λογιστήριο του κράτους. Όλα τα υπουργεία υποβάλλουν στο γενικό λογιστήριο του κράτους τα στοιχεία των προϋπολογιζόμενων εσόδων και εξόδων των ιδίων καθώς και των εποπτευόμενων νομικών προσώπων και φορέων.

Όσοι φορείς προβλέπεται βάση νόμου και ειδικών διατάξεων να συμπεριληφθούν στον κρατικό προϋπολογισμό, υποβάλλουν τον προϋπολογισμό τους στο γενικό λογιστήριο του κράτους προκειμένου αυτό να τους συμπεριλάβει στους συνοπτικούς πίνακες εσόδων και εξόδων που συνοδεύουν τον προϋπολογισμό του κράτους. Αν η πρόταση οποιουδήποτε υπουργείου ή οποιουδήποτε φορέα της γενικής κυβέρνησης δεν τελεί σε συμφωνία με τους δεσμευτικούς στόχους ή τα ανώτατα όρια του εκάστοτε ισχύοντος μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής τότε ζητείται να αναπροσαρμόσουν τον υποβληθέντα προϋπολογισμό τους. Το γενικό λογιστήριο του κράτους εν συνεχεία θα καταθέσει τον προϋπολογισμό στην Βουλή για ψήφιση.

Ο νόμος του προϋπολογισμού εισάγεται στην ολομέλεια της Βουλής για ψήφιση του. Η Βουλή δεν μπορεί να αυξήσει ή να μειώσει δαπάνες για συντάξεις και μισθούς και να αρνηθεί την ψήφιση των ανελαστικών δαπανών όπως την μισθοδοσία του προσωπικού.

Οι αναλυτικοί προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης πλην των ΟΤΑ υιοθετούνται από το αρμόδιο όργανο διοίκησης του φορέα και εγκρίνονται από τον εποπτεύοντα Υπουργό έως την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους από το έτος προϋπολογισμού. Καταρτίζονται δε κατά αντιστοιχία με το προϋπολογισμό του κράτους. Ειδικότερα για τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου αν με την έναρξη του οικονομικού έτους δεν έχει εγκριθεί από το αρμόδιο όργανο, η εκτέλεση αυτού ενεργείται κατά ποσοστό 40% των αντίστοιχων πιστώσεων του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους και για διάστημα όχι μεγαλύτερο από τρίμηνο.

Στον κρατικό προϋπολογισμό περιλαμβάνεται και ειδικός πίνακας δαπανών για έργα δημοσίων επενδύσεων ο οποίος περιλαμβάνει και τις πιστώσεις για την εκτέλεση έργων δημοσίων επενδύσεων η αξία των οποίων καταβάλλεται από τρίτους.

2.7 Απολογισμός

Ο απολογισμός, σύμφωνα με τον Ν.4270/14 είναι νόμος του κράτους που εμφανίζει τα αποτελέσματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων για κάθε οικονομικό έτος και εγκρίνει τις υπερβάσεις που τυχόν σημειώθηκαν.

Η κατάρτιση του γίνεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και διακρίνεται σε απολογισμό εσόδων και απολογισμό εξόδων. Τα επιμέρους στοιχεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού πριν την σύνταξη του απολογισμού αποστέλλονται στον επίτροπο του ελεγκτικού συνεδρίου για έλεγχο και επιστρέφονται με παρατηρήσεις. Η κύρωση του αποτελεί τον κοινοβουλευτικό έλεγχο. Περαιτέρω, ο απολογισμός εμφανίζει:

α. Όσον αφορά τα έσοδα, το σύνολο κατά είδος (κωδικό αριθμό): των προϋπολογισθέντων, των βεβαιωθέντων, των διαγραφέντων, των υπολοίπων των βεβαιωθέντων μετά την αφαίρεση των διαγραφέντων, των εισπραχθέντων και των υπολοίπων που απέμειναν για είσπραξη.

β. Όσον αφορά τα έξοδα, το σύνολο κατά φορέα, ειδικό φορέα και είδος δαπάνης (κωδικό αριθμό): των πιστώσεων που έχουν προϋπολογισθεί, των πιστώσεων όπως έχουν διαμορφωθεί, των εξόδων που έχουν πληρωθεί, των πιστώσεων που δεν έχουν διατεθεί και των τυχόν υπερβάσεων από τις πιστώσεις όπως έχουν διαμορφωθεί.

Η σχέση του απολογισμού με τον προϋπολογισμό του Κράτους είναι στενή, αφού ο πρώτος διέπεται από τις αρχές που διέπουν τον δεύτερο. Επίσης ενώ ο προϋπολογισμός αναφέρεται στο μέλλον, έχει, δηλαδή, υποθετικό ή εικαστικό χαρακτήρα, ο απολογισμός αναφέρεται στο παρελθόν, έχει, δηλαδή, πραγματικό χαρακτήρα (Κονομόδης, 2020).

Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σύμφωνα με το ΝΔ 496/1974 καταρτίζουν τον απολογισμό των εξόδων και εσόδων τους κάθε έτους στον οποίο και απεικονίζουν τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του προϋπολογισμού ειδικότερα εμφανίζουν:

- α. τα αρχικώς προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα
- β. τις μεταγενέστερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις αυτών
- γ. τα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα και
- δ. το πλεόνασμα ή το έλλειμμα.

2.8 Ισολογισμός

Είναι νόμος, που εμφανίζει με διαφάνεια και αξιοπιστία την κατάσταση του ενεργητικού και παθητικού του δημοσίου ταμείου και το δημόσιο χρέος. Ο Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του κράτους λαμβανομένου υπόψη ενδεχόμενες παρατηρήσεις του ελεγκτικού συνεδρίου και απεικονίζει το τελικό υπόλοιπο από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, την κίνηση και το υπόλοιπο των λογαριασμών, του δημοσίου χρέους και των εγγυήσεων που παρέχει το δημόσιο. Η διαδικασία σύνταξης του είναι όμοια με αυτή του προϋπολογισμού και εμφανίζει την οικονομική κατάσταση σε δεδομένη στιγμή (ν.4270/14).

Ο Ισολογισμός στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου εμφανίζει στην χρέωση το χρηματικό υπόλοιπο της 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους και τις κατά την διάρκεια του έτους πραγματοποιηθείσες εισπράξεις και στην πίστωση τις πραγματοποιηθείσες πληρωμές και το χρηματικό υπόλοιπο την 31 Δεκεμβρίου του ιδίου έτους (νδ 496/74).

Στον Ισολογισμό περιουσιακής κατάστασης εμφανίζονται τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που προκύπτουν από το γενικό καθολικό. Στον Ισολογισμό εμφανίζεται η επελθούσα μεταβολή, για κάθε στοιχείο ενεργητικού και παθητικού, κατά την διάρκεια του έτους. Τα ποσοστά των αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού ορίζονται με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών (ν.4270/14).

2.9 Χρησιμοποιούμενο λογιστικό σύστημα από το ελληνικό δημόσιο

2.9.1 Γενικά

Οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούνται σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018 να τηρούν κατάλληλο λογιστικό σύστημα για:

α. την παρακολούθηση των εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, λοιπών στοιχείων της καθαρής θέσης, περιουσιακών στοιχείων, ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων, προβλέψεων και λοιπών οικονομικών ροών.

β. τη σύνταξη των απαιτούμενων χρηματοοικονομικών αναφορών.

Η διοίκηση τους είναι υπεύθυνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος η οποία διασφαλίζεται όταν:

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

β. οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες είναι ευχερώς ελέγξιμες δηλαδή όταν:

(i) υπάρχει αμφίδρομη συσχέτιση μεταξύ γεγονότων, συναλλαγών και λοιπών πράξεων, λογιστικών αρχείων, χρηματοοικονομικών αναφορών και όταν

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

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

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι το λογιστικό σύστημα τηρείται με βάση την διπλογραφική μέθοδο το οποίο και επιτρέπει την παρακολούθηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών αναφορών σε έσχατο επίπεδο.

2.9.2 Διπλογραφική μέθοδος

Η διγραφική ή διπλογραφική μέθοδος είναι η μέθοδος κατά την οποία οι οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης καταχωρούνται σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς της επιχείρησης, επιφέροντας σ' αυτούς αντίθετη μεταβολή. Με τη μέθοδο της διπλογραφίας, την ίδια στιγμή ο ένας λογαριασμός αυξάνεται (π.χ. το ταμείο όταν λαμβάνονται μετρητά) και ο άλλος λογαριασμός μειώνεται (π.χ. εμπορεύματα, όταν τα πουλάμε για να έχουμε την είσπραξη μετρητών).

Η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της επιχείρησης με τη διπλογραφική μέθοδο εξασφαλίζει πολλά πλεονεκτήματα στις επιχειρήσεις. Τα σπουδαιότερα απ' αυτά είναι: η ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών, η δυνατότητα ελέγχου των λογιστικών σφαλμάτων κατά την καταχώρησή τους στα βιβλία και ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης με βάση τις οικονομικές πληροφορίες (όχι εξωλογιστικά). Επίσης, καθιστά εύκολη τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με

βάση τις ακριβείς και λεπτομερείς πληροφορίες που συλλέγονται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Η διπλογραφία όμως απαιτεί πολυσύνθετη λογιστική εργασία και έχει υψηλότερο κόστος τήρησης των λογιστικών βιβλίων από την απλογραφία (Τουρνά-Γερμανού, 2015).

2.10 Πίστωση

Πίστωση είναι το ποσό που προβλέπεται στον προϋπολογισμό για την αντιμετώπιση συγκεκριμένης δαπάνης.

Διακρίνονται σε τακτικές οι οποίες αφορούν τις προβλεπόμενες ανάγκες κάθε φορέα και τις αναπληρωματικές πιστώσεις που προέρχονται από το τακτικό αποθεματικό (ειδική πίστωση όχι μικρότερη του 1% και όχι μεγαλύτερη του 2% των συνολικών δαπανών του με εξαίρεση τα τοκοχρεολύσια) για ενίσχυση κάθε πίστωσης που δεν ήταν επαρκείς και τις δαπάνες που αφορούν έκτακτα γεγονότα (ν.4270/14).

2.11 Δημόσιες δαπάνες

2.11.1 Γενικά

Δημόσια δαπάνη είναι η χρησιμοποίηση χρηματικού ποσού για την ικανοποίηση δημοσίας ανάγκης, για λογαριασμό του κράτους. Για την υλοποίηση της γίνεται χρήση πίστωσης, επειδή υπάρχει πάντα ο κίνδυνος κακής χρήσης των δημοσίων χρημάτων και διάθεσης τους για σκοπούς που δεν ανταποκρίνονται στις ανάγκες της πολιτείας.

Η διάκριση των δαπανών από άποψη οικονομικού αποτελέσματος, από άποψη κοινωνικού σκοπού και από δημοσιονομική άποψη έχει ως παρακάτω:

Διάκριση λόγω οικονομικού αποτελέσματος

- α. Παραγωγικές όταν συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγής
- β. Αποδοτικές όταν το κράτος αποκτά έσοδα από την πραγματοποίησή τους.

Διάκριση από άποψη δημοσιονομική

α. Τακτικές οι οποίες επαναλαμβάνονται κάθε χρόνο

β. Έκτακτες οι οποίες δεν επαναλαμβάνονται

γ. Προσωπικές μισθοδοσίες

δ. Δαπάνες υλικών

Διάκριση από άποψη σκοπού

α. Αστικές δαπάνες

β Στρατιωτικές δαπάνες

γ. Δαπάνες δημοσίου χρέους στις οποίες συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα διοίκησης και τα δημόσια έργα.

δ. Κοινωνικές δαπάνες μέσω των οποίων γίνεται αναδιανομή του πλούτου από εύπορους πολίτες σε φτωχούς πολίτες. (Παναγόπουλος, 2015)

2.11.2 Διαδικασία διενέργειας δημοσίας δαπάνης

Η διενέργεια μιας δημόσιας δαπάνης για την οποία υπάρχει εγκεκριμένη πίστωση στον προϋπολογισμό ακολουθεί τα παρακάτω στάδια εκτέλεσης της δημοσίας δαπάνης. Αρχικά έχουμε την ανάληψη υποχρέωσης, εν συνεχεία την αναγνώριση της δαπάνης και την εκκαθάριση της από το αρμόδιο όργανο, την έκδοση εντολής πληρωμής και τέλος την πληρωμή της δαπάνης.

Ειδικότερα για τα προαναφερθέντα μπορούμε να πούμε ότι η ανάληψη υποχρέωσης είναι διοικητική πράξη με την οποία δημιουργείται ή βεβαιώνεται η υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης περιέχει βεβαίωση του αρμόδιου οργάνου περί υπάρξεως και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης. Υπογράφεται από τον διατάκτη, δηλαδή το προβλεπόμενο όργανο από την κείμενη νομοθεσία ή τις οργανικές διατάξεις όργανο κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης ή οποιοδήποτε εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο και παραμένει δεσμευμένη μέχρι την καταβολή της ή την ανάκληση της δεσμευμένης πίστωσης από τον διατάκτη.

Η πληρωμή της δαπάνης γίνεται από τα Δημόσια ταμεία του κράτους ή από τις τράπεζες για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου με χρηματικό Ένταλμα Πίστωσης που αποστέλλεται από

τις αρμόδιες υπηρεσίες. Πριν την πληρωμή της προηγείται προληπτικός έλεγχος που ασκείται από πάρεδρο ή επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Παναγόπουλος, 2015).

2.12 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ΠΔ 54/201 που πρέπει να τηρούνται από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης είναι:

- α. Η κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμός)
- β. Η κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων),
- γ. Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης,
- δ. Η κατάσταση ταμιακών ροών,
- ε. τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα).

Όλες δε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με τις παραδοχές:

- α. του δεδουλευμένου, εκτός της κατάστασης ταμιακών ροών
- β. της συνέχισης της δραστηριότητας.

Οι λογιστικές πολιτικές για τη σύνταξη των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων του έχουν ως βάση τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). Οι ενδεχόμενες τροποποιήσεις των διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα, και ιδιαιτέρως των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), θα λαμβάνονται υπόψη και θα αξιολογούνται από την αρμόδια Διεύθυνση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, η οποία θα εισηγείται τυχόν προσαρμογές των υφιστάμενων κανόνων στον Υπουργό Οικονομικών.

Τα ενσώματα πάγια, άυλα και αποθέματα καταχωρούνται στους προβλεπόμενους λογαριασμούς και μεταφέρονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

Οι μεταγενέστερες επιμετρήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων και αποθεμάτων καθώς και οι λογιστικές προσαρμογές τους κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών έχουν εξαιρεθεί από τη εφαρμογή τους, και θα εφαρμόστουν πλήρως την 01.01.2023, το αργότερο και σε ημερομηνία που θα οριστεί με την έκδοση σχετικού προεδρικού διατάγματος.

Κεφάλαιο 3^ο Συμβάσεις Δημοσίου

3.1 Γενικά

Οι Συμβάσεις από τις οποίες δημιουργούνται υποχρεώσεις σε βάρος του δημοσίου δεν συνομολογούνται, αν δεν προβλέπονται από γενικές ή ειδικές διατάξεις νόμου ή δεν συντελούν στην εκπλήρωση των σκοπών του δημοσίου.

Για κάθε σύμβαση με αντικείμενο αξίας μεγαλύτερης των δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ ή που γεννά διαρκή υποχρέωση αυτού απαιτείται η κατάρτιση της να γίνει με ιδιωτικό τουλάχιστον έγγραφο. Κάθε σύμβαση του δημοσίου που συνεπάγεται έσοδο ή δαπάνη αυτού, εάν δεν ορίζεται διαφορετικά, προηγείται η προβλεπόμενη διαδικασία ανοικτού ή κλειστού διαγωνισμού. Επιτρέπεται κατ'εξάιρεση η σύναψη συμβάσεων προμήθειας προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή εκτέλεσης έργων με συνοπτική διαδικασία ή διαπραγμάτευση.

Η σύμβαση εκ μέρους του δημοσίου υπογράφεται από τον αρμόδιο διατάκτη ή από ειδικά εξουσιοδοτημένο από αυτόν δημόσιο όργανο. Η εξουσιοδότηση είναι γραπτή και προγενέστερη του χρόνου κατάρτισης της σύμβασης.

Οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων δημοσίων έργων, περιλαμβανομένων και των στρατιωτικών έργων και των έργων οχύρωσης ορίζονται από τον Ν. 4402/2016 περί Δημοσίων

συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών (Ράικος, Βλάχου, & Σαββίδη, 2018).

3.2 Ορισμοί

Ως αναθέτουσες αρχές νοούνται το κράτος οι αρχές περιφερειακής και τοπικής αυτοδιοίκησης, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου όπου νοούνται οι οργανισμοί που έχουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά α) έχουν συσταθεί για το συγκεκριμένο σκοπό της κάλυψης αναγκών γενικού συμφέροντος που δεν έχουν βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα β) έχουν νομική προσωπικότητα, γ) χρηματοδοτούνται ή εποπτεύονται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος ή άλλο δημόσιο οργανισμό, καθώς και αν διορίζετε τουλάχιστον το ήμισυ του διοικητικού, εποπτικού ή διευθυντικού συμβουλίου.

Με τον όρο διατάκτη εννοούμε το κρατικό όργανο που έχει από τον νόμο την αρμοδιότητα διάθεσης πιστώσεων οι οποίες είναι γραμμένες στον προϋπολογισμό και μέσα στα όρια διάθεσης. Διακρίνονται δε σε κύριους και σε δευτερεύοντες διατάκτες. Οι κύριοι διατάκτες έχουν την αρμοδιότητα από τον νόμο, ενώ οι δευτερεύοντες διατάκτες είναι κρατικά όργανα στα οποία έχει μεταβιβαστεί η εξουσία διάθεσης πιστώσεων από τον κύριο διάστικτη.

Ως έργο εννοείται το αποτέλεσμα ενός συνόλου:

- α. οικοδομικών εργασιών ή
- β. εργασιών μηχανικού

το οποίο επαρκεί αυτό καθαυτό για την εκπλήρωση μιας τεχνικής λειτουργίας. Η εκτέλεση των εργασιών του προηγούμενου εδαφίου απαιτεί ιδίως την εφαρμογή μελέτης με τη χρήση τεχνικών γνώσεων και μεθόδων και αφορά νέες κατασκευές, επεκτάσεις, ανακαινίσεις, επισκευές- συντηρήσεις κατά τη λειτουργία, κατεδαφίσεις υποδομών, ιδίως στις κατηγορίες οδοποιίας, οικοδομικών, υδραυλικών, ηλεκτρολογικών, μηχανολογικών, λιμενικών, βιομηχανικών- ενεργειακών, δικτύων, πρασίνου, καθαρισμού και επεξεργασίας νερού, υγρών, στερεών και αέριων αποβλήτων, γεωτρήσεων, ειδικών μονώσεων, ανελκυστήρων,

ηλεκτρονικού εξοπλισμού, πλωτών έργων και εγκαταστάσεων, ναυπηγείων, αποκαλύψεις μεταλλείων ή όπως οι κατηγορίες αυτές διαμορφώνονται από τις κείμενες διατάξεις και των υποδομών εκ του συνδυασμού των ανωτέρω κατηγοριών.

Με τον όρο δημόσια σύμβαση νοούνται οι συμβάσεις, οι οποίες σωρευτικά συγκεντρώνουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- επαχθής αιτία δηλαδή η παροχή του παρέχοντος την υπηρεσία να αντιστοιχεί στην υποχρέωση της αναθέτουσας αρχής να καταβάλει αμοιβή και αντίστροφα η αναθέτουσα αρχή να λαμβάνει δυνάμει της σύμβασης αυτής μια παροχή έναντι ανταλλάγματος.

- συνάπτονται γραπτώς
- μεταξύ ενός ή περισσότερων οικονομικών φορέων και
- μιας ή περισσότερων αναθετουσών αρχών και
- έχουν αντικείμενο την εκτέλεση έργων ή την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (Ράικος, Βλάχου, & Σαββίδη, 2018)

3.3 Δημόσιες συμβάσεις έργων

3.3.1 Γενικά

Γενικά ως δημόσιες συμβάσεις έργων νοούνται, οι συμβάσεις που έχουν ως αντικείμενο:

α. την εκτέλεση ή συγχρόνως τη μελέτη και την εκτέλεση εργασιών που αφορούν κατασκευές νέες, αποκαταστάσεις και συνήθεις επισκευές κτιρίων και έργων υποδομής, καθώς και τις εγκαταστάσεις παρόχων σε κτίρια (ηλεκτρολογικά κ.α).

β. την εκτέλεση ή συγχρόνως τη μελέτη και την εκτέλεση έργου

γ. την υλοποίηση, με οποιαδήποτε μέσα, έργου ανταποκρινόμενου στις απαιτήσεις που ορίζει η αναθέτουσα αρχή που ασκεί αποφασιστική επιρροή στο είδος ή στη μελέτη του έργου.

3.3.2 Τρόπος Κατασκευής Δημόσιες συμβάσεις έργων Συμβάσεις Δημοσίου

Τα δημόσια κτίρια ή έργα υποδομής κατασκευάζονται σύμφωνα με τη σχετική εγκεκριμένη μελέτη είτε:

α. από ειδικευμένους οικονομικούς φορείς. Η έγκριση διεξαγωγής δημοπρασίας αποτελεί και έγκριση κατασκευής του έργου με οικονομικό φορέα.

β. Από τον φορέα κατασκευής του έργου με αυτεπιστασία μέσω κατάλληλης τεχνικής υπηρεσίας από προσωπικό της που υπάρχει ή προσλαμβάνεται από τις πιστώσεις του έργου (ν.4412/16).

3.3.3 Κόστος δημόσιων συμβάσεων έργων

Για τις δημόσιες συμβάσεις έργων, κατά τον υπολογισμό της εκτιμώμενης αξίας θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη:

- Το κόστος των έργων στο οποίο περιλαμβάνονται και οι παροχές οι οποίες δεν είναι σε χρήμα αν και αποτιμώνται χρηματικά.

- Η συνολική εκτιμώμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών που τίθενται στην διάθεση του εργολάβου από τις αναθέτουσες αρχές, εφόσον είναι αναγκαία για την εκτέλεση των έργων. (πχ διάθεση γερανού).

- Τα γενικά έξοδα και το όφελος της εργοληπτικής επιχείρησης. (εάν γίνεται ρητή μνεία στα έγγραφα της σύμβασης προστίθεται στην εκτιμώμενη αξία της σύμβασης ποσοστό γενικών εξόδων και οφέλους που ορίζεται στο 18%).

- Η τυχόν πρόσθετη καταβολή πριμ η οποία μπορεί να ανέρχεται έως 5% της αξίας της προϋπολογιζόμενης δαπάνης του έργου.

- Το κονδύλιο των απρόβλεπτων δαπανών το οποίο μπορεί να ανέρχεται, κατά περίπτωση, σε 9% ή 15% του ποσού που περιλαμβάνεται στην αρχική σύμβαση καλύπτοντας ιδίως δαπάνες που προκύπτουν από εφαρμογή νέων κανονισμών ή κανόνων που

καθιερώθηκαν ως υποχρεωτικοί μετά την ανάθεση του έργου καθώς και από προφανείς παραλείψεις ή σφάλματα της προσμέτρησης της μελέτης ή από απαιτήσεις της κατασκευής οι οποίες καθίστανται απαραίτητες για την αρτιότητα και λειτουργικότητα του έργου (Ράικος, Βλάχου, & Σαββίδη, 2018).

Κεφάλαιο 4^ο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

4.1 Εισαγωγή

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) ιδρύθηκε το 1977 και αποτελείται από περισσότερα από 175 μέλη και συνεργάτες σε περισσότερες από 130 χώρες εξυπηρετώντας το δημόσιο συμφέρον και συμβάλλοντας στην ανάπτυξη ισχυρών και βιώσιμων οργανισμών, αγορών και οικονομιών.

Ένα από τα συμβούλια του είναι και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB) που ιδρύθηκε το 1987. Αποτελείται από 18 μέλη, εκ των οποίων τα 15 προέρχονται από τα όργανα μέλη της IFAC και τα υπόλοιπα τρία είναι δημόσια μέλη με εμπειρογνωμοσύνη στις χρηματοοικονομικές αναφορές του δημόσιου τομέα. Το IPSASB αναπτύσσει λογιστικά πρότυπα για οντότητες του δημόσιου τομέα που αναφέρονται ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). (www.iasplus.com)

Με τον όρο λογιστικά πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο λογιστικών αρχών και πρακτικών που εφαρμόζονται κατά την τήρηση των λογιστικών συστημάτων, τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών, αποβλέποντας στην ποιοτική, σταθερή, ορθή και συγκρίσιμη παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Το IPSASB αναγνωρίζει τα σημαντικά οφέλη από την επίτευξη συνεπών και συγκρίσιμων χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε όλες τις δικαιοδοσίες και πιστεύει ότι τα IPSAS θα διαδραματίσουν βασικό ρόλο στην πραγματοποίηση αυτών.

Επίσης ενθαρρύνει έντονα τις κυβερνήσεις να συμμετάσχουν στην ανάπτυξη των προτύπων του σχολιάζοντας τις προτάσεις που περιέχονται στα σχέδια έκθεσης και στα έγγραφα διαβούλευσης.

Το IPSASB εκδίδει τα IPSAS που ασχολούνται με χρηματοοικονομικές αναφορές, βάσει της λογιστικής ταμειακής βάσης και της δεδουλευμένης βάσης. Τα δεδουλευμένα IPSAS βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) όπου οι απαιτήσεις αυτών των Προτύπων ισχύουν για τον δημόσιο τομέα. Αντιμετωπίζουν επίσης συγκεκριμένα θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα που δεν αντιμετωπίζονται στα ΔΠΧΠ. Η υιοθέτηση IPSAS από τις κυβερνήσεις, θα βελτιώσει τόσο την ποιότητα όσο και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αναφέρονται από οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο (IFAC, 2020).

4.2 Λογιστικά συστήματα και IPSAS

4.2.1 Γενικά

Στην Ευρώπη (και σε παγκόσμια κλίμακα), τα λογιστικά συστήματα δημόσιων οικονομικών ποικίλλουν όχι μόνο μεταξύ των χωρών αλλά και εντός της ίδιας χώρας, από ένα επίπεδο ισχύος σε ένα άλλο. Έτσι, υπάρχει κάποιος βαθμός ετερογένειας των κανόνων και των χρηματοοικονομικών αναφορών. Είναι δυνατόν να ταξινομηθούν τα δημόσια λογιστικά συστήματα σε δύο κατηγορίες: «Αγγλοσαξονικά» λογιστικά συστήματα και «ηπειρωτικά» λογιστικά συστήματα.

Η πρώτη κατηγορία, συμπεριλαμβανομένου του Ηνωμένου Βασιλείου, της Αυστραλίας, της Νέας Ζηλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών και του Καναδά, αντιστοιχεί σε μια προσέγγιση που βασίζεται στο ιδιωτικό λογιστικό μοντέλο που εστιάζει στην αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα. Κατά συνέπεια, το υιοθετημένο λογιστικό σύστημα παρέχει ακριβέστερες

πληροφορίες, οι οποίες επηρεάζονται από κανόνες που ισχύουν για τον ιδιωτικό τομέα. Το «ηπειρωτικό» λογιστικό σύστημα δεν είναι τόσο ευαίσθητο στις αρχές του ιδιωτικού τομέα, και ο προϋπολογισμός παραμένει το κύριο εργαλείο του λογιστικού συστήματος. Αυτή η κουλτούρα υπάρχει στο Βέλγιο, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, την Πορτογαλία, την Ισπανία, την Ιταλία και την Ελβετία. Επιπλέον, υπάρχει μια σκανδιναβική παράδοση και είναι μια υβριδική μορφή που συνδυάζει και τις δύο προσεγγίσεις. Αυτό ισχύει για τη Δανία, τη Φινλανδία, τη Σουηδία και τις Κάτω Χώρες.

Έχουν διεξαχθεί διάφορες μελέτες για την εφαρμογή του IPSAS σε πολλές χώρες. Στόχος τους ήταν να αναπτύξουν μια τυπολογία των διαφόρων χωρών που αξιολογήθηκαν για τη συμμόρφωση των λογιστικών τους συστημάτων με το IPSAS (Khan & Mayes, 2009).

4.2.2 Τρόποι χρήσης των IPSAS

Οι διαφορές χώρες σε όλο τον κόσμο χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) με έναν από τους παρακάτω βασικούς τρόπους:

- Άμεσα: εφαρμογή του IPSAS χωρίς να αλλάξουν καμία από τις απαιτήσεις τους
- Έμμεσα: εφαρμογή του IPSAS μέσω μιας εθνικής διαδικασίας έγκρισης, προσαρμογή για οποιαδήποτε συγκεκριμένα δικαιοδοτικά χαρακτηριστικά.
- Ως σημείο αναφοράς με την ανάπτυξη εθνικών προτύπων που χρησιμοποιούν το IPSAS ως πηγή καθοδήγησης (IFAC & CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index, 2018).

4.2.3 Πορεία υιοθέτησης των IPSAS

Η μη ύπαρξη ενός οργάνου που να καταγράφει την πορεία υιοθετήσεων των IPSAS, οδήγησε την Διεθνή Ομοσπονδία

Λογιστών να την καταγράψει συγκεντρώνοντας πληροφορίες ως ακολούθως:

- Με επικοινωνία με μέλη του Διεθνούς Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB) (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που εμπλέκονται άμεσα με την υιοθεσία IPSAS των κυβερνήσεων τους και με συμβούλους που εργάζονται σε έργα υιοθέτησης IPSAS).

- Αναζητήσεις ιστοτόπων (ιδιαίτερα ιστότοποι τράπεζας ανάπτυξης όπου υπάρχουν έργα περιγραφές).

- Επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (π.χ., με τον υπεύθυνο έργου υιοθέτησης της Καραϊβικής IPSAS)

Τα δεδομένα που συλλέχθηκαν έως το 2007 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Χρήση των IPSAS ή σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS (δεδουλευμένου)	Σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS (Ταμειακή)	Συνδυασμός λογιστικής δεδουλευμένων και IPSAS
Αφγανιστάν	X		
Αλβανία	X		
Αλγερία	X		
Αργεντινή			X
Αρμενία		X.	
Αζερμπαϊτζάν	X		
Μπαγκλαντές	X.		
Μπαρμπάντος	X		
Καμπότζη	X		
Νησιά Καϊμάν:	X		
Κίνα	X.		
Κύπρος		X	
Μποτσουάνα,	X		
Κένυα	X		
Λεσότο	X		
Μαλάουι	X		

Μαυρίκιος	X		
Μοζαμβίκη	X		
Ναμίμπια	X		
Ρουάντα	X		
Νότια Αφρική	X		
Σουαζιλάνδη	X		
Τανζανία	X		
Ουγκάντα	X		
Ζάμπια	X		
Ζιμπάμπουε	X		
Ανατολικό Τιμόρ		X	
Ελ Σαλβαδόρ:	X		
Φίτζι		X	
Γαλλία			X
Γκάμπια		X	
Γκάνα	X		
Ουγγαρία	X.		
Ινδία	X		
Ινδονησία	X.		
Ισραήλ	X		
Τζαμάικα	X		
Καζακστάν	X		
Λάος	X		
Λετονία	X.		
Λιθουανία	X		
Λίβανος	X.		
Βόρεια Μακεδονία		X	
Μαλδίβες	X		
Μαλαισία		X	
Μαρόκο	X		
Κάτω Χώρες			X
Νιγηρία		X	
Νορβηγία			X
Ισπανία	X		
Σλοβακία	X		
Ελβετία	X		
Ουρουγουάη	X.		

Περου	X		
Ρουμανία			X
Ρωσία	X.		
Ουκρανία	X		
Ουγκάντα	X		

Επιπρόσθετα θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι κυβερνήσεις της Αυστραλία, του Καναδά, της Νέα Ζηλανδίας του Ηνωμένου Βασιλείου και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής Κυβερνήσεις εφάρμοζαν ήδη πλήρη λογιστικά πρότυπα δεδουλευμένων και εφαρμόζουν λογιστικά πρότυπα που είναι σε γενικές γραμμές συμβατά με τις απαιτήσεις IPSAS (IFAC, IPSAS Adoption by Governments, 2008).

Στην ετήσια αναφορά της Διεθνούς Ένωσης Λογιστών το 2018 έχοντας δεδομένα από 150 χώρες σε σύνολο 256 χωρών. Ανέφερε ότι το σύνολο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων 37 χωρών (25%) αναφέρονταν με βάση το δεδουλευμένο, ενώ 67 χώρες (45%) μεταβαίνουν σε δεδουλευμένες ή έχουν ήδη κάποιο στοιχείο της δεδουλευμένης στις οικονομικές τους εκθέσεις, επίσης οι 46 χώρες (30%) εξακολουθούσαν να αναφέρονται σε μετρητά.

Από τις 37 χώρες που υπέβαλλαν εκθέσεις σχετικά με το δεδουλευμένο, 19 (51%) χρησιμοποιούν το IPSAS με έναν από τους προαναφερθέντες τρεις (3) τρόπους: πέντε (5) χώρες έχουν υιοθετήσει το IPSAS άμεσα, πέντε (5) εφαρμόζουν έμμεσα το IPSAS. και εννέα (9) χρησιμοποιούν το IPSAS για να αναπτύξουν τα δικά τους εθνικά πρότυπα. Ορισμένες χώρες που δεν κατηγοριοποιούνται ως αναφορές σε δεδουλευμένη χρήση εξακολουθούν να χρησιμοποιούν το δεδουλευμένο IPSAS ή το IPSAS βάσει μετρητών στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Οι περιφέρειες που αναμένεται να σημειώσουν τις μεγαλύτερες αυξήσεις στην υιοθέτηση της δεδουλευμένης έως το 2023 περιλαμβάνουν:

- Αφρική: 19 συνολικές χώρες (δύο επί του παρόντος)
- Λατινική Αμερική και Καραϊβική: 21 συνολικές χώρες (πέντε επί του παρόντος)
- Ασία: 21 συνολικές χώρες (έξι επί του παρόντος)

Η υποστήριξη διεθνών και περιφερειακών οργανισμών ενδέχεται να αποδειχθεί κρίσιμη για την επιτυχή εφαρμογή σε όλες αυτές τις περιοχές. Στην Ευρώπη, οι προβλέψεις υιοθέτησης σε δεδουλευμένη βάση γίνονται πιο περίπλοκες από τις αβεβαιότητες σχετικά με την ανάπτυξη των ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα (EPSAS). Με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες, εκτιμούμε ότι ο αριθμός των κυβερνητικών σε δεδουλευμένη βάση θα διπλασιαστεί σε 24 συνολικά τα επόμενα πέντε χρόνια.

Από τις 98 κυβερνήσεις που αναμένεται να υποβάλουν αναφορές για το δεδουλευμένο έως το 2023, 72 (73%) θα κάνουν χρήση του IPSAS: 31 κυβερνήσεις θα υιοθετήσουν το IPSAS άμεσα, 14 έμμεσα και 27 θα χρησιμοποιήσουν το IPSAS για την ανάπτυξη των εθνικών τους προτύπων. Αυτό σημαίνει όχι μόνο ότι ο αριθμός των κυβερνήσεων που κάνουν χρήση του IPSAS θα αυξηθεί, αλλά και ότι θα υπάρξει ένα συνολικό μεγαλύτερο ποσοστό άμεσης και έμμεσης εφαρμογής του IPSAS παγκοσμίως (IFAC & CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index, 2018).

4.3 Εφαρμογή του δεδουλευμένου των IPSAS

4.3.1 Γενικά

Η λογιστική που εφαρμόζουν οι οργανισμοί δημόσιου τομέα βασίζεται είτε στην ταμειακή είτε την δεδουλευμένη βάση. Η δεδουλευμένη λογιστική είναι μια λογιστική μεθοδολογία σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές αναγνωρίζονται ως τα υποκείμενα οικονομικά γεγονότα, ανεξάρτητα από το χρονοδιάγραμμα των σχετικών ταμειακών εισπράξεων και

πληρωμών. Ακολουθώντας αυτήν τη μεθοδολογία, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν αυτά κερδίζονται και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν υποχρεώσεις ή καταναλώνονται πόροι. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με τη βάση ταμειακής λογιστικής βάσει της οποίας τα έσοδα και οι δαπάνες αναγνωρίζονται όταν τα μετρητά λαμβάνονται και πληρώνονται αντίστοιχα.

Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα συνεπάγεται γενικά την καταγραφή των συναλλαγών σε δεδουλευμένη βάση και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων βάσει δεδουλευμένων για το σύνολο της κυβέρνησης. Επιπλέον, μεμονωμένα υπουργεία μπορεί επίσης να απαιτείται να καταρτίζουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις σε ετήσια βάση, και μη ελεγμένες εκθέσεις πιο συχνά. Ορισμένες προηγμένες χώρες έχουν επίσης εφαρμόσει προϋπολογισμό σε δεδουλευμένη βάση.

Σε μακροοικονομικό επίπεδο, η σημασία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση για τη μακροοικονομική πολιτική προκύπτει από το γεγονός ότι μετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τη συνολική στάση της δημοσιονομικής πολιτικής και της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, αλλά δεν υπολογίζονται με ταμειακή λογιστική. Συγκεκριμένα, ενώ η λογιστική μετρητών μετρά μόνο το συμβατικό χρέος, τα δεδουλευμένα λογιστικά μέτρα λαμβάνονται άλλες υποχρεώσεις οιονεί χρέους, όπως λογαριασμοί πληρωτέοι για την παραλαβή αγαθών και υπηρεσιών και υποχρεώσεις υπαλλήλων (π.χ., για συντάξεις δημοσίων υπαλλήλων) (Khan & Mayes, 2009).

4.3.2 Περιγραφή της Ταμειακής Λογιστικής και της Λογιστικής του δεδουλευμένου στο Ελληνικό Δημόσιο

Η λειτουργία των δύο αρχών στο λογιστικό σύστημα του δημοσίου τομέα. Με βάση την ταμειακή βάση, το δημοσιονομικό ισοζύγιο που καταγράφεται κάθε χρόνο είναι ταμειακό και δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα των δημοσίων οικονομικών. Δηλαδή, το κράτος μπορεί να εισπράττει έσοδα

(προπληρωμές) τα οποία δεν έχει ακόμα κερδίσει, όμως τα έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του δημοσιονομικού ισοζυγίου.

Ταυτόχρονα, το κράτος έχει να παίρνει αναγνωρισμένα έσοδα, όπως είναι οι καθυστερημένες φορολογίες, κοινωνικές ασφαλίσεις κ.α. αλλά δεν τα λαμβάνει υπόψη στον υπολογισμό του δημοσιονομικού ισοζυγίου επειδή δε τα έχει εισπράξει. Παράλληλα, το κράτος μπορεί να έχει αναγνωρισμένες οφειλές που πρέπει να πληρώσει σε κάποια στιγμή αλλά αυτά δεν υπολογίζονται στον υπολογισμό του δημοσιονομικού ισοζυγίου μέχρι να πληρωθούν. Αυτά αφορούν επιστροφές φόρων στους πολίτες και επιχειρήσεις, οφειλόμενα για απαλλοτριώσεις, χορηγίες και άλλα. Δηλαδή το κράτος μπορεί να αναβάλει συνεχώς πληρωμές για να δείχνει καλύτερη εικόνα των δημοσίων οικονομικών.

Η μετάβαση στη λογιστική βάση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων θα διορθώσει τις πιο πάνω στρεβλώσεις και θα παρουσιάζει την πραγματική εικόνα των δημοσίων οικονομικών, σε πολύ μεγάλο βαθμό. Τα έσοδα θα αναγνωρίζονται ως έσοδα όταν αυτά πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν η κυβέρνηση τα έχει εισπράξει ή όχι, π.χ. φορολογίες. Τα έξοδα θα αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν δημιουργείται η υποχρέωση, ανεξάρτητα από το αν έχουν πληρωθεί ή όχι, π.χ. επιστροφές φόρων, χορηγιών και άλλα. Ακόμα και αν η κυβέρνηση αποφύγει να πληρώσει τις υποχρεώσεις της μέχρι το τέλος του έτους, τα χρήματα αυτά θα ληφθούν υπόψη στον υπολογισμό του δημοσιονομικού ελλείμματος.

Επίσης η αρχή των δεδουλευμένων προβλέπει όπως το κράτος παρουσιάζει ισολογισμό με τα περιουσιακά της στοιχεία και τις υποχρεώσεις της. Δηλαδή, θα γνωρίζει η κυβέρνηση και όλοι οι ενδιαφερόμενοι πόσα έχει να παίρνει το κράτος αλλά και πόσα οφείλει να πληρώσει στο προσεχές μέλλον. Με τη βάση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων θα παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα των χρηματοοικονομικών του δημοσίου έτσι ώστε να αποτελεί εργαλείο ορθής οικονομικής διαχείρισης. Ένα

ακόμη βήμα για τον εκσυγχρονισμό του κράτους (Μαυρίδης, 2017).

4.3.3 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του δεδουλευμένου

Έχοντας υπόψη τα παραπάνω μπορούμε να πούμε ότι ορισμένα από τα πλεονεκτήματα της δεδουλευμένης βάσης είναι:

α. Η πλήρης εμφάνιση όλων των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού.

β. Η πολυετής εμφάνιση στις δημοσιονομικές εκθέσεις.

γ. Η αναλυτική εμφάνιση των λογιστικών εγγραφών.

δ. Η αποτελεσματικότερη διαχείριση και λήψη αποφάσεων λόγω βελτιωμένης πληροφόρησης.

ε. Η αποτελεσματικότεροι έλεγχοι χάρη σε σαφείς και συνεκτικές εγγραφές.

στ. Ο αυστηρότερος πολιτικός έλεγχος χάρη στην καλύτερη κατανόηση του δημοσιονομικού αντίκτυπου των πολιτικών.

ζ. Η ελαχιστοποίηση του κινδύνου πραγματοποίησης λαθών στις πληρωμές προς δικαιούχους (Ευρωπαϊκή, 2008).

Κεφάλαιο 5^ο Συμβάσεις κατασκευής έργων (IPSAS 11).

5.1 Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να ορίσει (προδιαγράψει) τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους και των εσόδων που συνδέονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Το πρότυπο:

- προσδιορίζει τις ρυθμίσεις με τις οποίες πρέπει να ταξινομηθούν ως συμβάσεις κατασκευής.

- παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τα είδη συμβολαίων κατασκευής που μπορεί να προκύψουν στο δημόσιο τομέα.

- καθορίζει τη βάση για την αναγνώριση και γνωστοποίηση των συμβατικών εξόδων και κατά περίπτωση, των σχετικών εσόδων των συμβάσεων.

Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία σύναψης της

συμβατικής δραστηριότητας και η ημερομηνία ολοκλήρωσης της δραστηριότητας συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς.

Σε πολλές δικαιοδοσίες, οι συμβάσεις κατασκευής που συνάπτονται από οντότητες του δημόσιου τομέα δεν θα προσδιορίζουν το ποσό των συμβατικών εσόδων. Αντίθετα, η χρηματοδότηση για τη στήριξη της κατασκευαστικής δραστηριότητας θα χορηγηθεί με πίστωση ή παρόμοια κατανομή των εσόδων της γενικής κυβέρνησης ή με κεφάλαια ενίσχυσης ή επιδότησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική καταχώριση των κατασκευαστικών συμβάσεων είναι:

α. η κατανομή του κόστους κατασκευής στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία εκτελούνται τα κατασκευαστικά έργα και

β. η αναγνώριση των σχετικών δαπανών.

Σε ορισμένες δικαιοδοσίες (πχ χώρες), οι συμβάσεις κατασκευής που συνάπτονται από φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να δημιουργηθούν σε εμπορική βάση ή σε μη εμπορική βάση για την πλήρη ή μερική ανάκτηση του κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική καταχώριση των κατασκευαστικών συμβάσεων είναι η κατανομή τόσο των συμβατικών εσόδων όσο και των συμβατικών εξόδων στις περιόδους αναφοράς στις οποίες εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες.

Ο αντισυμβαλλόμενος που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στη λογιστική καταχώριση των συμβάσεων κατασκευής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.2 Ορισμοί

Η σύμβαση κατασκευής είναι μια σύμβαση ή παρόμοια δεσμευτική ρύθμιση, η οποία διαπραγματεύεται ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών

στοιχείων που είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλένδετα όσον αφορά τον σχεδιασμό, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Ο ανάδοχος είναι μια οντότητα που εκτελεί κατασκευαστικές εργασίες σύμφωνα με τη σύμβαση κατασκευής.

Η σύμβαση cost plus ή cost-based σύμβαση, είναι μια σύμβαση κατασκευής στην οποία ο αντισυμβαλλόμενος πληρώνεται για όλα τα επιτρεπόμενα έξοδά του, και στην περίπτωση μιας εμπορικής σύμβασης, πρόσθετο ποσοστό αυτών των εξόδων ή σταθερό τέλος.

Η σύμβαση καθορισμένης τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής στην οποία ο ανάδοχος συμφωνεί με μια καθορισμένη τιμή σύμβασης (κατά αποκοπή) ή ένα σταθερό επιτόκιο ανά μονάδα παραγωγής, το οποίο σε ορισμένες περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες κλιμάκωσης κόστους.

Ο ανάδοχος είναι μια οντότητα που συνάπτει σύμβαση για την κατασκευή δομών, την κατασκευή εγκαταστάσεων, την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών στις προδιαγραφές άλλης οντότητας. Ο όρος "ανάδοχος" περιλαμβάνει έναν γενικό ή κύριο ανάδοχο, έναν υπεργολάβο σε έναν γενικό ανάδοχο ή έναν υπεύθυνο κατασκευής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.3 Συμβάσεις κατασκευής

Οι συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:

α. συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, π.χ. εκείνες για τις υπηρεσίες διαχειριστών έργων και αρχιτεκτόνων.

β. συμβάσεις για την καταστροφή ή αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος, μετά την κατεδάφιση των περιουσιακών στοιχείων.

γ. οι συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν επίσης όλες τις ρυθμίσεις που είναι δεσμευτικές για τα μέρη της συμφωνίας, αλλά δεν μπορούν να λάβουν τη μορφή τεκμηριωμένης σύμβασης.

Στις περιπτώσεις που οι εμπορικές συμβάσεις κατασκευής ενδέχεται να περιλαμβάνουν χαρακτηριστικά τόσο των συμβάσεων σταθερής τιμής όσο και συμβάσεων cost plus Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο αντισυμβαλλόμενος πρέπει να εξετάσει όλους τους όρους και των δύο τύπων συμβάσεων κατασκευής, προκειμένου να προσδιορίσει πότε θα αναγνωρίσει τα έσοδα και τα έξοδα της σύμβασης.

Σε πολλές δικαιοδοσίες, όπου μια οντότητα του δημόσιου τομέα κατασκευάζει περιουσιακά στοιχεία για μια άλλη οντότητα του δημόσιου τομέα, το κόστος της κατασκευαστικής δραστηριότητας δεν ανακτάται απευθείας από τον αποδέκτη. Αντίθετα, η κατασκευαστική δραστηριότητα χρηματοδοτείται έμμεσα:

α. μέσω γενικής πίστωσης ή άλλης χορήγησης κονδυλίων της γενικής κυβέρνησης στον αντισυμβαλλόμενο ή

β. από επιχορηγήσεις γενικού σκοπού από φορείς χρηματοδότησης τρίτων ή από άλλες κυβερνήσεις.

Οι συμβάσεις αυτές ταξινομούνται ως συμβάσεις καθορισμένης τιμής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.4 Συνδυασμός και τμηματοποίηση συμβάσεων κατασκευής

Όταν μια σύμβαση καλύπτει έναν αριθμό περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή κάθε περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως χωριστή σύμβαση κατασκευής όταν:

α. έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε στοιχείο

β. κάθε περιουσιακό στοιχείο έχει αποτελέσει αντικείμενο ξεχωριστής διαπραγμάτευσης και ο αντισυμβαλλόμενος και ο πελάτης ήταν σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν εκείνο το μέρος της σύμβασης που αφορά κάθε περιουσιακό στοιχείο.

γ. μπορεί να προσδιοριστεί το κόστος και τα έσοδα κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Μια ομάδα συμβάσεων, είτε με έναν μόνο πελάτη είτε με πολλούς πελάτες, θεωρούνται ως ενιαία σύμβαση κατασκευής όταν:

α. η ομάδα των συμβάσεων διαπραγματεύεται ως ενιαία δέσμη

β. οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεόμενες ώστε, στην πραγματικότητα, αποτελούν μέρος ενός μόνο έργου με συνολικό περιθώριο, εάν υπάρχει. και

γ. οι συμβάσεις εκτελούνται ταυτόχρονα ή συνεχώς.

Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου κατά την επιλογή του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως χωριστή σύμβαση κατασκευής όταν:

α. το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει σημαντικά στον σχεδιασμό, την τεχνολογία ή τη λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή τα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση.

β. η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή της σύμβασης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.5 Έσοδα συμβολαίων

Τα έσοδα από συμβάσεις περιλαμβάνουν:

α. το αρχικό ποσό εσόδων που συμφωνήθηκε στη σύμβαση.

β. μεταβολές στη σύναψη συμβάσεων, απαιτήσεις και πληρωμές κινήτρων προς την έκταση που:

(i) είναι πιθανό ότι θα οδηγήσουν σε έσοδα, και

(ii) μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

Τα έσοδα από συμβάσεις αποτιμώνται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ποσού.

Μια διαφορά περιλαμβάνεται στα έσοδα των συμβάσεων όταν:

α. είναι πιθανόν ο πελάτης να εγκρίνει την τροποποίηση και το ποσό των εσόδων που προκύπτει από τη μεταβολή και

β. το ποσό των εσόδων μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Αξίωση είναι ένα ποσό το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλο μέρος ως επιστροφή εξόδων που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή της σύμβασης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.6 Κόστος συμβάσεων

Το κόστος της σύμβασης περιλαμβάνει:

α. τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση.

β. το κόστος που αναλογεί στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και μπορεί να κατανεμηθεί στη σύμβαση, σε συστηματική και ορθολογική βάση.

γ. έξοδα που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.7 Αναγνώριση εσόδων και εξόδων σύμβασης

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα έσοδα της σύμβασης και το συμβατικό κόστος που συνδέεται με τη σύμβαση κατασκευής αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα αντίστοιχα σε συνάρτηση με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Το αναμενόμενο έλλειμμα σε σύμβαση κατασκευής αναγνωρίζεται αμέσως ως έξοδο.

Στην περίπτωση της σύμβασης με προκαθορισμένο τίμημα, το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α. τα συνολικά συμβατικά έσοδα, εάν υπάρχουν, μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα

β. είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή το δυναμικό εξυπηρέτησης που συνδέεται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα

γ. τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση της σύμβασης όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης κατά την ημερομηνία αναφοράς μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

δ. το συμβατικό κόστος που αναλογεί στη σύμβαση μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, έτσι ώστε τα πραγματικά συμβατικά κόστη να μπορούν να συγκριθούν με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στην περίπτωση της σύμβασης cost plus, το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α. είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη ή το δυναμικό εξυπηρέτησης που συνδέεται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

β. το συμβατικό κόστος που αναλογεί στη σύμβαση, ανεξάρτητα από το αν είναι ή όχι συγκεκριμένα επιστρεπτέα, να μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης καθορίζεται βάσει των συμβατικών εξόδων που προέκυψαν μέχρι σήμερα, μόνο τα συμβόλαια που αντικατοπτρίζουν την εκτελεσθείσα εργασία περιλαμβάνονται στα έξοδα που προέκυψαν μέχρι σήμερα.

Παραδείγματα συμβατικών εξόδων που αποκλείονται είναι:

α. οι δαπάνες της σύμβασης που σχετίζονται με μελλοντική δραστηριότητα στη σύμβαση, όπως το κόστος των υλικών που παραδόθηκαν σε συμβατικό τόπο ή που προορίζονταν για χρήση σε σύμβαση αλλά δεν είχαν ακόμη εγκατασταθεί, χρησιμοποιηθεί ή εφαρμοστεί κατά τη διάρκεια εκτέλεσης της σύμβασης, Τα υλικά έχουν κατασκευαστεί ειδικά για τη σύμβαση.

β. οι πληρωμές που καταβάλλονται στους υπεργολάβους πριν από την εκτέλεση των εργασιών βάση της υπεργολαβίας.

Όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής αξιόπistos:

α. τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο στην έκταση των συμβατικών εξόδων ότι είναι πιθανό ότι θα είναι ανακτήσιμο.

β. το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την περίοδο που προκύπτουν. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.8 Αναγνώριση αναμενόμενων ελλειμμάτων

Όσον αφορά τις συμβάσεις κατασκευής, στις οποίες προβλέπεται στην σύμβαση ότι, τα συμβατικά έξοδα πρέπει να ανακτηθούν πλήρως από τα συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης κατασκευής, όταν είναι πιθανό το συνολικό κόστος της σύμβασης να υπερβαίνει τα συνολικά συμβατικά έσοδα, το αναμενόμενο έλλειμμα αναγνωρίζεται αμέσως ως έξοδο.

Οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις κατασκευής που διευκρινίζουν ότι τα έσοδα που προορίζονται να καλύψουν το κόστος κατασκευής θα παρασχεθούν από τα άλλα μέρη της σύμβασης.

Στις περιπτώσεις αυτές, αναγνωρίζεται το αναμενόμενο έλλειμμα σε σύμβαση κατασκευής αμέσως.

Σε ορισμένες περιπτώσεις μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να συνάψει μια σύμβαση κατασκευής για ανάκτηση μικρότερη του πλήρους κόστους από τα άλλα μέρη της σύμβασης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η χρηματοδότηση που υπερβαίνει εκείνη που καθορίζεται στη σύμβαση κατασκευής θα παρέχεται από πίστωση ή άλλη κατανομή κρατικών πόρων στον αντισυμβαλλόμενο ή από επιχορηγήσεις γενικού σκοπού από φορείς χρηματοδότησης τρίτων ή από άλλες κυβερνήσεις. Σε αυτή την περίπτωση δεν θα αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Για τον προσδιορισμό του ποσού οποιουδήποτε ελλείμματος, στη συνολική σύμβαση τα έσοδα και το συνολικό κόστος των συμβάσεων μπορεί να περιλαμβάνουν πληρωμές που πραγματοποιούνται απευθείας στους υπεργολάβους από οργανισμούς χρηματοδότησης τρίτων.

Το ποσό ενός τέτοιου ελλείμματος καθορίζεται ανεξάρτητα από:

α. εάν έχει αρχίσει ή όχι η εργασία που αναφέρεται στη σύμβαση

β. το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας

γ. το ποσό των πλεονασμάτων που αναμένεται να προκύψει σε άλλες εμπορικές συμβάσεις κατασκευής που δεν αντιμετωπίζονται ως ενιαία σύμβαση κατασκευής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

5.9 Γνωστοποιήσεις

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α. το ποσό των συμβατικών εσόδων που αναγνωρίστηκαν ως έσοδα κατά την περίοδο ·

β. οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των εσόδων από τη σύμβαση που αναγνωρίστηκαν κατά την περίοδο

γ. οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συμβάσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για συμβόλαια σε εξέλιξη την ημερομηνία αναφοράς:

α. το συνολικό ποσό των εξόδων και τα αναγνωρισμένα πλεονάσματα(λιγότερο αναγνωρισμένα ελλείμματα) έως σήμερα ·

β. το ποσό των προκαταβολών που ελήφθησαν

γ. το ποσό των παρακρατήσεων (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

Κεφάλαιο 6^ο Μισθώσεις (IPSAS 13)

6.1 Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και

γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το IPSAS 13 στη λογιστική για όλες τις μισθώσεις εκτός από:

α. μισθώσεις για διερεύνηση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννητικών πόρων.

β. συμφωνίες παραχώρησης αδειών τόσο για αντικείμενα όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επίσης δεν εφαρμόζεται ως βάση μέτρησης για:

α. ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές και καταγράφονται στην λογιστική ως επένδυση σε ακίνητα (IPSAS 16, Επενδύσεις σε ακίνητα).

β. επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικών μισθώσεων (IPSAS 16).

γ. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της IPSAS 27, Γεωργία που κατέχονται από μισθωτές βάσει χρηματοδοτικών μισθώσεων ή

δ. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της IPSAS 27 από τους εκμισθωτές βάσει λειτουργικών μισθώσεων.

Επίσης εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, παρόλο που ενδέχεται να ζητηθούν σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή σε σχέση με τη λειτουργία ή τη συντήρηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

Το IPSAS 13 δεν εφαρμόζεται στις επενδύσεις σε ακίνητα. Τα επενδυτικά ακίνητα μετρούνται από εκμισθωτές και μισθωτές σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 16. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.2 Ορισμοί

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί επακριβώς, αλλά είναι βασισμένο στο μελλοντικό ποσό που θα εισπραχθεί, ενός παράγοντα που αλλάζει, με το πέρασμα του χρόνου (π.χ. από το ποσοστό των μελλοντικών πωλήσεων, το ποσό των μελλοντική χρήση, το μέλλον των τιμών δείκτες, τα μελλοντικά επιτόκια της αγοράς).

Η οικονομική ζωή είναι είτε:

α. Η περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αποδώσει οικονομικά οφέλη ή να παρέχει υπηρεσίες σε έναν ή περισσότερους χρήστες.

β. Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση που μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος του ακινήτου τελικά μπορεί να μεταφερθεί ή και όχι.

Οι ακαθάριστες επενδύσεις στη μίσθωση είναι το άθροισμα:

α. των ελάχιστων πληρωμών των μισθωμάτων που εισπράττονται από τον εκμισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης.

β. οποιαδήποτε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που προκύπτει από τον εκμισθωτή.

Η εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

α. για τον μισθωτή, το τμήμα της υπολειμματικής αξίας που εγγυάται ο μισθωτής ή ο συμβαλλόμενος που συνδέεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης είναι το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε εν πάση περιπτώσει να καταστεί πληρωτέο)

β. για τον εκμισθωτή, το τμήμα της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από ένα τρίτο μέρος μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος είναι οικονομικά σε θέση να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση.

Η έναρξη της μίσθωσης είναι η προγενέστερη ημερομηνία, της σύμβασης μίσθωσης και της ημερομηνία δέσμευσης των μερών στις βασικές διατάξεις της μίσθωσης.

Την ημερομηνία αυτή :

α. η μίσθωση κατατάσσεται είτε σε λειτουργική είτε σε χρηματοδοτική μίσθωση. και

β. στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζονται τα ποσά που αναγνωρίζονται κατά την έναρξη της περιόδου μίσθωσης.

Τα αρχικά άμεσα έξοδα είναι τα πρόσθετα έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη σύναψη μίσθωσης, με εξαίρεση τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από τους εκμισθωτές του κατασκευαστή ή του εμπόρου .

Το σιωπηρό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκαλεί τη συνολική παρούσα αξία:

α. τις ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων και

β η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι ίση με το άθροισμα (i) της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, και (ii) κάθε αρχικού άμεσου κόστους του εκμισθωτή.

Μίσθωση είναι μια συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, έναντι πληρωμής ή σειράς πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Η διάρκεια της μίσθωσης είναι η μη ακυρώσιμη περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο μαζί με τυχόν περαιτέρω όρους για τους οποίους ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου με ή χωρίς περαιτέρω πληρωμή όταν κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι λογικά βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης.

Το επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο που θα έπρεπε να καταβάλει ο μισθωτής σε παρόμοια μίσθωση ή, εάν αυτό δεν είναι προσδιοριστέο, το επιτόκιο που, κατά την έναρξη της

μίσθωσης, ο μισθωτής αναλαμβάνει να δανειστεί επί παρόμοιου μισθώματος μακροπρόθεσμα και με παρόμοια ασφάλεια, τα αναγκαία κεφάλαια για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

Οι ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων είναι οι πληρωμές κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, τις οποίες ο μισθωτής υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλει, εξαιρουμένου του ενδεχόμενου ενοικίου, του κόστους των υπηρεσιών και, ενδεχομένως, των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται στον εκμισθωτή μαζί με:

α. για τον μισθωτή, οποιαδήποτε ποσά εγγυημένα από τον μισθωτή ή από ένα μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή. ή

β. για τον εκμισθωτή, οποιαδήποτε υπολειμματική αξία εγγυάται στον εκμισθωτή :

i) ο μισθωτής

ii) τρίτο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή. η

iii) ανεξάρτητο τρίτο μέρος που δεν έχει σχέση με τον εκμισθωτή και είναι οικονομικά ικανό να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση.

Ωστόσο, εάν ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο σε τιμή η οποία αναμένεται να είναι αρκετά χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ώστε να είναι εύλογα βέβαιος, κατά την έναρξη της μίσθωσης, οι ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων περιλαμβάνουν τις ελάχιστες πληρωμές πληρωτέες κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία άσκησης αυτής της δυνατότητας αγοράς και την πληρωμή που απαιτείται για την άσκησή της.

Καθαρή επένδυση στην μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το επιτόκιο που εμπεριέχεται στη μίσθωση.

Μια μη ακυρώσιμη μίσθωση είναι μια μίσθωση που είναι ακυρώσιμη μόνο:

α. κατά την εμφάνιση κάποιου απομακρυσμένου συμβάντος .

β. με την άδεια του εκμισθωτή.

γ. εάν ο μισθωτής συνάψει νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή. ή

δ. Με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός τέτοιου πρόσθετου ποσού που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, η συνέχιση της μίσθωσης είναι εύλογα βέβαιη.

Μια λειτουργική μίσθωση είναι μια μίσθωση διαφορετική από μια χρηματοδοτική μίσθωση.

Τα ανεκτέλεστα έσοδα χρηματοδότησης είναι η διαφορά μεταξύ:

- α. της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. και
- β. της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

Η μη εξασφαλισμένη υπολειμματική αξία είναι εκείνο το τμήμα της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η πραγματοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν εξασφαλίζεται ή διασφαλίζεται αποκλειστικά από ένα μέρος που σχετίζεται με τον εκμισθωτή.

Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά την οποία αναμένεται να καταναλωθούν από την οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη ή οι παρεχόμενες υπηρεσίες που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.3 Μεταβολές στις πληρωμές μισθώσεων μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της περιόδου μίσθωσης

Μια συμφωνία ή δέσμευση μίσθωσης μπορεί να περιλαμβάνει μια διάταξη για την προσαρμογή των μισθώσεων (α) για αλλαγές στο κατασκευαστικό κόστος ή στο κόστος κτήσης του μισθωμένου ακινήτου, ή (β) για τις αλλαγές σε κάποια άλλη αποτίμηση του κόστους ή της αξίας, όπως τα γενικά επίπεδα τιμών ή του κόστους που επωμίζεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της περιόδου μίσθωσης. Σε αυτή την περίπτωση, η επίδραση των μεταβολών αυτών θεωρείται ότι

επήλθε κατά την έναρξη της μίσθωσης (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018).

6.4 Σύμβαση μίσθωση-αγορά

Σε μια σύμβαση μίσθωσης ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνεται, ένας όρος που δίνει στο μισθωτή την δυνατότητα να αποκτήσει τον τίτλο του περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση κάποιων άλλων συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι μερικές φορές γνωστές ως συμβάσεις μίσθωσης-πώλησης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.5 Ταξινόμηση μισθώσεων

Η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση εάν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εάν δεν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα.

Το αν η μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης. Η μίσθωση δεν χρειάζεται να πληροί όλα τα κριτήρια αυτά, προκειμένου να κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση:

α. η σύμβαση μίσθωσης μεταβιβάζει την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι το τέλος της περιόδου μίσθωσης.

β. ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο σε μια τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, ώστε να είναι μάλλον βέβαιος, κατά την έναρξη της μίσθωσης, ότι η επιλογή θα ασκηθεί.

γ. η διάρκεια της μίσθωσης αφορά το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται.

δ. κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών μίσθωσης ανέρχεται τουλάχιστον σε όλη την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε. τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν τροποποιηθεί έτσι που μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιήσει χωρίς σημαντικές τροποποιήσεις.

στ. τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν μπορούν εύκολα να αντικατασταθούν από άλλο περιουσιακό στοιχείο.

Άλλοι δείκτες που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να οδηγήσουν σε μια μίσθωση να ταξινομηθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση είναι:

α. εάν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που σχετίζονται με την ακύρωση βαρύνουν τον μισθωτή.

β. κέρδη ή ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολοίπου που προκύπτουν για το μισθωτή (π.χ. με τη μορφή έκπτωσης ενοικίου που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων από πωλήσεις στο τέλος της μίσθωσης). και

γ. ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για μια δευτερεύουσα περίοδο με ενοίκιο σημαντικά χαμηλότερο από το ενοίκιο της αγοράς .

Εάν από άλλα χαρακτηριστικά προκύπτει ότι η μίσθωση δεν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που σχετίζονται με την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση

α. στην οποία η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται στο τέλος της μίσθωσης για μια μεταβλητή πληρωμή ίση με την τότε εύλογη αξία του, ή

β. που υπάρχουν ενδεχομένως μισθώματα με αποτέλεσμα ο μισθωτής να μην έχει ουσιαστικά όλους αυτούς τους κινδύνους και τις ανταμοιβές.

Όταν μία μίσθωση περιλαμβάνει γη και κτίρια, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την κατάταξη του κάθε στοιχείου ως μια

χρηματοοικονομική ή μια λειτουργική μίσθωση ξεχωριστά, σύμφωνα με τα κριτήρια που προαναφέρθηκαν. Για να προσδιοριστεί αν η μίσθωση της γης αποτελεί λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, σημαντικό ρόλο παίζει το ότι η γη έχει συνήθως απεριόριστη οικονομική ζωή.

Όπου είναι αναγκαίο να ταξινομηθούν και να λογιστικοποιηθούν η μίσθωση της γης και των κτιρίων, οι ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων τυχόν προκαταβολών και 'αποκοπή) κατανέμονται μεταξύ της γης και των κτιρίων, ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της γης και των κτιρίων κατά την έναρξη της μίσθωσης. Εάν οι πληρωμές μισθωμάτων δεν μπορούν να διανεμηθούν αξιόπιστα μεταξύ αυτών των δύο στοιχείων, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός εάν είναι σαφές ότι και τα δύο στοιχεία είναι λειτουργικές μισθώσεις, οπότε η συνολική μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση.

Η χωριστή μέτρηση των στοιχείων γης και κτιρίων, σύμφωνα με την IPSAS 16, δεν απαιτείται όταν το συμφέρον του μισθωτή σε γήπεδα και κτίρια κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Λεπτομερείς υπολογισμοί απαιτούνται για την εκτίμηση αυτή μόνο εάν η ταξινόμηση ενός ή και των δύο στοιχείων είναι αβέβαιη σε διαφορετική περίπτωση.

Σύμφωνα με το IPSAS 16, είναι δυνατό για τον μισθωτή να ταξινομήσει ένα ακίνητο που κατέχει κάτω από μία λειτουργική μίσθωση ως μια επένδυση σε ακίνητα. Εάν το κάνει αυτό, το ακίνητο υπολογίζεται ως να ήταν η μίσθωση χρηματοδοτική. Επιπλέον, το μοντέλο της εύλογης αξίας χρησιμοποιείται για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής εξακολουθεί να υπολογίζει τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, ακόμη και αν μεταγενέστερο συμβάν μεταβάλλει τη φύση του ακινήτου του μισθωτή ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό συμβαίνει εάν, για παράδειγμα, ο μισθωτής:

α. καταλαμβάνει το ακίνητο, το οποίο στη συνέχεια μετατρέπεται σε ιδιόκτητο ακίνητο με τεκμαιρόμενο κόστος ίσο με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία αλλαγής χρήσης. ή

β. υπομισθώσει το ακίνητο, το οποίο ουσιαστικά μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνδέονται με την κυριότητα της ιδιοκτησίας σε τρίτο μέρος. Μια τέτοια υπομίσθωση λογίζεται για τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση για το τρίτο μέρος, αν μπορεί να λογίζεται ως λειτουργική μίσθωση για το τρίτο. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.6 Μισθώσεις και Άλλες Συμβάσεις

Η σύμβαση μπορεί να συνίσταται αποκλειστικά σε σύμβαση μίσθωσης περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, μια μίσθωση μπορεί επίσης να είναι ένα στοιχείο ενός ευρύτερου συνόλου συμφωνιών με φορείς του ιδιωτικού τομέα για την κατασκευή, την ιδιοκτησία, τη λειτουργία ή και τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα συχνά συνάπτουν τέτοιες συμφωνίες, ιδίως όσον αφορά μακροχρόνια περιουσιακά στοιχεία και περιουσιακά στοιχεία υποδομής. Άλλες συμφωνίες ενδέχεται να περιλαμβάνουν υποδομή χρηματοδοτικής μίσθωσης φορέα του δημόσιου τομέα από τον ιδιωτικό τομέα. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσο η συμφωνία είναι σύμβαση παραχώρησης υπηρεσιών, όπως ορίζεται στο IPSAS 32, Διακανονισμοί παραχώρησης υπηρεσιών.

Όταν μια συμφωνία δεν πληροί τους όρους αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ως παραχώρηση υπηρεσιών σύμφωνα με το IPSAS 32 και η συμφωνία περιέχει αναγνωρίσιμη λειτουργική μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση εφαρμόζονται για τη λογιστική καταχώριση του μισθωμένου τμήματος της συμφωνίας το IPSAS 16. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.7 Οι Μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών

6.7.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Κατά την έναρξη της περιόδου μίσθωσης, οι μισθωτές αναγνωρίζουν τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν βάσει χρηματοδοτικών μισθώσεων ως περιουσιακά στοιχεία και τις σχετικές υποχρεώσεις μίσθωσης ως υποχρεώσεις στις καταστάσεις οικονομικής τους θέσης. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σε ποσά ίσα με τη εύλογη αξία του μισθωμένου ακινήτου ή, αν είναι χαμηλότερη, της παρούσας αξία των ελάχιστων καταβολών μίσθωσης, όπως αυτές έχουν καθοριστεί κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων είναι το επιτόκιο που εμπεριέχεται στη μίσθωση, εάν αυτό είναι εφικτό να προσδιοριστεί. Εάν όχι, τότε πρέπει να χρησιμοποιηθεί επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

Εάν οι εν λόγω μισθωτικές συναλλαγές δεν αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού μιας οικονομικής οντότητας υποεκτιμώνται, με αποτέλεσμα τη στρέβλωση των χρηματοοικονομικών δεικτών. Ως εκ τούτου, είναι σκόπιμο να αναγνωρίζεται η χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή τόσο ως περιουσιακό στοιχείο όσο και ως υποχρέωση καταβολής μελλοντικών πληρωμών μίσθωσης. Κατά την έναρξη της περιόδου μίσθωσης, το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση για μελλοντικές πληρωμές μισθωμάτων αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στα ίδια ποσά, εκτός από οποιοδήποτε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή που προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Δεν είναι σκόπιμο οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές

καταστάσεις ως παρακράτηση από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Εάν για τη παρουσίαση των υποχρεώσεων στην δήλωση της οικονομικής κατάστασης γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται για υποχρεώσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι αρχικές άμεσες δαπάνες πραγματοποιούνται συχνά σε σχέση με συγκεκριμένες δραστηριότητες χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως η διαπραγμάτευση και η διασφάλιση των μισθώσεων. Το κόστος που προσδιορίζεται ως άμεσα καταλογιστέο στις δραστηριότητες που εκτελεί ο μισθωτής για χρηματοδοτική μίσθωση προστίθεται, στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται μεταξύ της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης και της οφειλόμενης υποχρέωσης. Το χρηματικό τέλος κατανέμεται σε κάθε περίοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης έτσι ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο στο υπόλοιπο της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα χρεώνονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Μία χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί δαπάνη απόσβεσης για αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καθώς και ένα έξοδο χρηματοδότησης για κάθε λογιστική περίοδο. Η πολιτική απόσβεσης για τα αποσβέσιμα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι συνεπής με αυτή των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν. Οι αποσβέσεις που αναγνωρίζονται υπολογίζονται σύμφωνα με την IPSAS 17, Ενσώματες ακινητοποιήσεις, και IPSAS 31, άυλα περιουσιακά στοιχεία, ανάλογα με την περίπτωση. Εάν δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα μέχρι το τέλος της περιόδου μίσθωσης, το περιουσιακό στοιχείο θα αποσβεστεί πλήρως κατά τη διάρκεια της μικρότερης περιόδου μίσθωσης ή της ωφέλιμης ζωής του.

Οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

α. Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, τη καθαρή λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία αναφοράς.

β. Συμφωνία μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και της παρούσας αξίας τους.

γ. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων πληρωμών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος.

(ii) μεταγενέστερα του ενός έτους και όχι αργότερα από πέντε έτη.

(iii) μεταγενέστερα των πέντε ετών.

δ. ενδεχόμενα ενοίκια αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

ε. το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων πληρωμών υπεκμίσθωσης που αναμένεται να εισπραχθούν βάσει μη ακυρώσιμων υπεκμισθώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς

στ. μια γενική περιγραφή των υλικό μίσθωσης του μισθωτή συμπεριλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, των εξής:

(i) της βάσης με την οποία καθορίζεται το ενδεχόμενο πληρωτέο μίσθωμα

(ii) την ύπαρξη και τους όρους επιλογών ανανέωσης ή αγοράς και τις ρήτρες κλιμάκωσης.

(iii) περιορισμοί που επιβάλλονται από συμφωνίες μίσθωσης, όπως εκείνες που αφορούν την επιστροφή του πλεονάσματος, την επιστροφή των εισφορών κεφαλαίου, τα μερίσματα ή παρόμοιες διανομές, το πρόσθετο χρέος και την περαιτέρω μίσθωση. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.7.2 Λειτουργικές μισθώσεις

Οι πληρωμές μισθωμάτων στο πλαίσιο μίας λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδο με βάση την σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του χρονικού διαστήματος του οφέλους του χρήστη

Οι μισθωτές θα γνωστοποιήσουν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

α. το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων πληρωμών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

i) το αργότερο ένα έτος.

ii) μεταγενέστερα του ενός έτους και το αργότερο πέντε έτη.

iii) μεταγενέστερα των πέντε ετών.

β. το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων πληρωμών υπεκμισθώσεων που αναμένεται να εισπραχθούν βάσει μη ακυρώσιμων υπεκμισθώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς .

γ. οι πληρωμές μισθωμάτων και υπεκμισθώσεων που αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ξεχωριστά ποσά για ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων, ενδεχόμενα ενοίκια και πληρωμές υπομίσθωσης.

δ. γενική περιγραφή των σημαντικών συμφωνιών μίσθωσης του μισθωτή, συμπεριλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, των εξής:

i) τη βάση με την οποία καθορίζονται οι ενδεχόμενες πληρωμές ενοικίου

ii) την ύπαρξη και τους όρους επιλογών ανανέωσης ή αγοράς και τις ρήτρες κλιμάκωσης.

iii) τους περιορισμούς που επιβάλλονται από συμφωνίες μίσθωσης, όπως αυτές που αφορούν την επιστροφή του πλεονάσματος, την επιστροφή των εισφορών κεφαλαίου, τα μερίσματα ή παρόμοιες διανομές, το πρόσθετο χρέος και την

περαιτέρω μίσθωση. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.8 Μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών

6.8.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Το IPSAS 16 περιγράφει τη μεταχείριση των χρηματοοικονομικών εσόδων που κερδίζονται από χρηματοδοτικές μισθώσεις. Ο όρος «εκμισθωτής ,κατασκευαστής ή έμπορος» χρησιμοποιείται σε αυτό το πρότυπο για να αναφέρεται σε όλες τις οντότητες του δημόσιου τομέα που κατασκευάζουν ή εμπορεύονται περιουσιακά στοιχεία και ενεργούν επίσης ως εκμισθωτές αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθος των δραστηριοτήτων χρηματοδοτικής μίσθωσης, εμπορίας και κατασκευής. Όσον αφορά μια οντότητα που είναι εκμισθωτής κατασκευαστή ή εμπόρου, το Πρότυπο περιγράφει επίσης την αντιμετώπιση των κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.

Στο δημόσιο τομέα οι οντότητες μπορούν να εισέλθουν σε χρηματοδοτικές μισθώσεις ως ένα εκμισθωτής κάτω από μια ποικιλία περιστάσεων. Ορισμένες οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να ανταλλάσσουν περιουσιακά στοιχεία, τακτικά.

Άλλοι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να πραγματοποιούν μισθώσεις σε πιο περιορισμένη κλίμακα και σε λιγότερο συχνά διαστήματα. Συγκεκριμένα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες οι οντότητες του δημόσιου τομέα που παραδοσιακά κατέχουν και λειτουργούν περιουσιακά στοιχεία υποδομής, όπως δρόμοι, φράγματα και εγκαταστάσεις επεξεργασίας νερού, δεν αναλαμβάνουν πλέον αυτόματα την πλήρη ιδιοκτησία και λειτουργική ευθύνη για αυτά τα στοιχεία. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να μεταβιβάσουν υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία υποδομής σε οντότητες του ιδιωτικού τομέα μέσω πώλησης ή μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης. Επιπλέον, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να κατασκευάσουν νέα

μακροπρόθεσμα φυσικά στοιχεία ενεργητικού και υποδομής σε συνεργασία με οντότητες του ιδιωτικού τομέα, με την πρόθεση ότι η οντότητα του ιδιωτικού τομέα θα αναλάβει την ευθύνη για τα περιουσιακά στοιχεία μέσω αγοράς ή μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης μόλις ολοκληρωθούν. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η συμφωνία προβλέπει μια περίοδο ελέγχου από τον ιδιωτικό τομέα πριν από την αντιστροφή του τίτλου και τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου στο δημόσιο τομέα - για παράδειγμα, μια τοπική αυτοδιοίκηση μπορεί να χτίσει ένα νοσοκομείο και να εκμισθώσει την εγκατάσταση σε μια εταιρεία του ιδιωτικού τομέα για περίοδο είκοσι ετών, μετά την οποία η εγκατάσταση επιστρέφει στον δημόσιο έλεγχο.

Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν τις πληρωμές μισθωμάτων που εισπράττονται με χρηματοδοτική μίσθωση ως περιουσιακά στοιχεία στις καταστάσεις οικονομικής τους κατάστασης. Θα πρέπει να παρουσιάζουν τέτοια περιουσιακά στοιχεία ως απαίτηση σε ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Με τη χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με τη νόμιμη ιδιοκτησία μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή, και ως εκ τούτου η απαίτηση πληρωμή μισθωμάτων αντιμετωπίζεται από τον εκμισθωτή ως αποπληρωμή κεφαλαίου και χρηματοοικονομικών εσόδων για την επιστροφή και ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυσή του και τις υπηρεσίες. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.8.2 Αρχική αναγνώριση

Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών εσόδων βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντικατοπτρίζει ένα σταθερό περιοδικό ποσοστό απόδοσης της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.

Οι εκμισθωτές που μπορούν να είναι κατασκευαστές ή έμποροι θα αναγνωρίσουν κέρδη ή ζημίες από πώληση

περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθεί η οντότητα για οριστικές πωλήσεις.

Εάν αναφέρονται τεχνητά χαμηλά επιτόκια, τυχόν κέρδη ή ζημίες από την πώληση περιουσιακών στοιχείων περιορίζονται σε αυτό που θα ίσχυε εάν χρεωνόταν το επιτόκιο αγοράς. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από τους εκμισθωτές - κατασκευαστές ή εμπόρους σε σχέση με τη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση της μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία.

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

α. Συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς και της παρούσας αξίας των ελάχιστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς . Επιπλέον, μια οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών μίσθωσης που εισπράττονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, για καθεμία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) το αργότερο σε ένα έτος.

(ii) μεταγενέστερα του ενός έτους και το αργότερο πέντε έτη. και

(iii) μεταγενέστερα των πέντε ετών.

β. μη δεδουλευμένα χρηματοοικονομικά έσοδα.

γ. οι μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που προκύπτουν προς όφελος του εκμισθωτή.

δ. η συσσωρευμένη πρόβλεψη για εισπρακτέες ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων .

ε. ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής απόδοσης.

στ. Μια γενική περιγραφή της χρηματοδοτικής μίσθωσης του εκμισθωτή. (IFAC & CIPFA, International Public Sector Financial Accountability Index, 2018)

6.8.3 Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές πρέπει να παρουσιάζουν τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις στις καταστάσεις οικονομικής θέσης ανάλογα με τη φύση του περιουσιακού στοιχείου.

Τα έσοδα από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζονται ως έσοδα με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μια άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του χρονοδιαγράμματος κατά το οποίο τα οφέλη που προέρχονται από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο μειώνονται.

Οι δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων από μίσθωση αναγνωρίζονται ως έξοδο. Τα έσοδα από μίσθωση (εξαιρουμένων των εσόδων για παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και η συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έσοδα με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ακόμη και αν τα έσοδα δεν είναι σε αυτή τη βάση, εκτός αν μια άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική όπου το όφελος χρήσης που απορρέει από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο μειώνεται.

Τα αρχικά άμεσα κόστη που βαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης.

Η πολιτική απόσβεσης για τα αποσβεστέα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι συνεπής με την κανονική πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και οι αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τα IPSAS 17 ή IPSAS 31, κατά περίπτωση.

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για λειτουργικές μισθώσεις:

α. Οι μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων στο σύνολο και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) το αργότερο ένα έτος.

(ii) μεταγενέστερα του ενός έτους και το αργότερο πέντε έτη, και

(iii) μεταγενέστερα των πέντε ετών.

β. τα συνολικά ενδεχόμενα ενοίκια που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής απόδοσης της περιόδου, και

γ. γενική περιγραφή των μισθώσεων του εκμισθωτή. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

6.9 Συναλλαγές πώλησης και leasing

Μια συναλλαγή πώλησης και εκμίσθωσης περιλαμβάνει την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την εκμίσθωση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Η πληρωμή της μίσθωσης και η τιμή πώλησης είναι συνήθως αλληλεξαρτώμενες, επειδή διαπραγματεύονται ως πακέτο. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας συναλλαγής πώλησης και μίσθωσης εξαρτάται από τον τύπο της σχετικής μίσθωσης.

Εάν μια συναλλαγή πώλησης και εκμίσθωσης οδηγεί σε χρηματοδοτική μίσθωση, τυχόν υπέρβαση των εσόδων από τις πωλήσεις πάνω από τη λογιστική αξία δεν αναγνωρίζεται αμέσως ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντ' αυτού, αναβάλλεται και αποσβένεται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Εάν μια συναλλαγή πώλησης και εκμίσθωσης οδηγεί σε λειτουργική μίσθωση και είναι σαφές ότι η συναλλαγή αποτιμάται στην εύλογη αξία, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως. Εάν η τιμή πώλησης είναι κάτω από την εύλογη αξία, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως εκτός από το ότι, εάν η ζημία αντισταθμίζεται από μελλοντικές πληρωμές μισθώσεων κάτω από την τιμή της αγοράς, θα αναβάλλεται και αποσβένεται ανάλογα με τις πληρωμές μισθώσεων κατά την περίοδο για την οποία το περιουσιακό στοιχείο που αναμένεται να

χρησιμοποιηθεί. Εάν η τιμή πώλησης υπερβαίνει την εύλογη αξία, η υπέρβαση της εύλογης αξίας αναβάλλεται και αποσβένεται κατά την περίοδο για την οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο.

Για λειτουργικές μισθώσεις, εάν η εύλογη αξία κατά τη στιγμή της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μια ζημία ίση με το ποσό της διαφοράς μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας θα αναγνωρίζεται αμέσως.

Οι συναλλαγές πώλησης και εκμίσθωσης ενδέχεται να απαιτούνται να γνωστοποιούνται χωριστά σύμφωνα με το IPSAS 1. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

Κεφάλαιο 7^ο Επενδύσεις σε Ακίνητα (IPSAS 16)

7.1 Σκοπός-Πεδίο εφαρμογής

Στόχος του IPSAS 16 είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης.

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εφαρμόζει το IPSAS 16 για τις επενδύσεις που έχει σε ακίνητα.

Επίσης εφαρμόζεται στη λογιστική των επενδύσεων σε ακίνητα, συμπεριλαμβανομένης της:

α. επιμέτρησης σε ακίνητα επενδύσεων περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις ενός μισθωτή.

β. στη μέτρηση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή επενδύσεων σε ακίνητα που παρέχονται σε μισθωτή βάση λειτουργικής μίσθωσης.

Το IPSAS 16 δεν εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις και στα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία:

α. στη κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικές μισθώσεις ή λειτουργικές μισθώσεις.

β. στην αναγνώριση εσόδων από μίσθωση από επενδύσεις σε ακίνητα (IPSAS 9).

γ. στον υπολογισμό, των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με μίσθωση που λογίζεται ως λειτουργική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

δ. στη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης.

ε. στη γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών και λειτουργικών μισθώσεων.

στ. στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα

β. στα δικαιώματα και τα αποθέματα των ορυκτών όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο, και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.2 Ορισμοί

Λογιστικό υπόλοιπο (για το IPSAS 16) είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων μετρητών που πληρώθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη στιγμή της απόκτησης ή της κατασκευής του.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα είναι ιδιοκτησίες (γήπεδα ή κτίρια - ή τμήμα ενός κτιρίου - ή και τα δύο) που κατέχονται για τα ενοίκια ή για αύξηση της υπεραξίας του ακινήτου ή και τα δύο.

Ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είναι ακίνητο που κατέχεται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.3 Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από μισθωτή στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωσης

Ένα ακίνητο που μισθώνεται, με λειτουργική μίσθωση, μπορεί να ταξινομηθεί και να λογιστικοποιηθεί, από τον μισθωτή, ως επένδυση σε ακίνητα εάν, και μόνο εάν:

α. το ακίνητο πληροί διαφορετικά τον ορισμό ενός επενδυτικού ακινήτου, και

β. ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μοντέλο της εύλογης αξίας για το ακίνητο. εάν επιλεγεί αυτή η εναλλακτική λύση ταξινόμησης, για ένα ακίνητο που μισθώνεται με λειτουργική μίσθωση, όλα τα ακίνητα που ταξινομούνται ως επενδυτικά ακίνητα θα υπολογίζονται με τη χρήση του μοντέλου της εύλογης αξίας. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.42 Επενδυτικά Ακίνητα

Οι οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να κατέχουν ακίνητη περιουσία προκειμένου να λαμβάνουν ως έσοδα το μίσθωμα από το ακίνητο ή για την υπεραξία που θα πάρει το ακίνητο πχ μπορεί να δημιουργηθεί μια οντότητα του δημοσίου η οποία να αναλάβει τη διαχείριση ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε εμπορική βάση. Σε αυτήν την περίπτωση, το ακίνητο που κατέχει η οντότητα, εκτός από τα ακίνητα που κατέχονται για μεταπώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών, πληρούν τον ορισμό ενός επενδυτικού ακινήτου. Όπως και τα ακίνητα που διακρατούν άλλες οντότητες, με σκοπό την χρηματοδοτική μίσθωση σε τρίτα μέρη, για τη δημιουργία κεφαλαίων.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα δημιουργούν ταμειακές ροές, σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει μια οικονομική οντότητα. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα άλλα γήπεδα ή κτίρια που ελέγχονται από οντότητες του δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένης της ιδιοχρησιμοποιούμενης ιδιοκτησίας. Η παραγωγή ή η παροχή

αγαθών ή υπηρεσιών (ή η χρήση ακινήτων για διοικητικούς σκοπούς) μπορεί επίσης να δημιουργήσει ταμειακές ροές. πχ οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να χρησιμοποιούν ένα κτίριο για να παρέχουν αγαθά και υπηρεσίες στους παραλήπτες σε αντάλλαγμα για πλήρη ή μερική ανάκτηση κόστους. Το IPSAS 17, ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, ισχύει για ιδιοχρησιμοποιούμενη ιδιοκτησία. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.5 Αναγνώριση

Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α. Είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι δυνητικές υπηρεσίες που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα.

β. Το κόστος ή η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Το πρώτο κριτήριο απαιτεί τη διαβεβαίωση ότι η οντότητα θα λάβει τα οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο, και θα αναλάβει τους σχετικούς κινδύνους. Αυτή η διαβεβαίωση είναι συνήθως διαθέσιμη μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περάσει στην οντότητα. Πριν συμβεί αυτό, η συναλλαγή για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί συνήθως να ακυρωθεί χωρίς σημαντική ποινή και, επομένως, το περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται

Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί βάσει της αρχής αναγνώρισης όλο το κόστος επενδύσεων σε ακίνητα κατά τη στιγμή που πραγματοποιούνται. Αυτά τα κόστη περιλαμβάνουν το αρχικό κόστος για την απόκτηση μιας επένδυσης σε ακίνητα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη συνέχεια για την προσθήκη, την αντικατάσταση μέρους ή την εξυπηρέτηση ενός ακινήτου.

Τα έξοδα της καθημερινής συντήρησης ενός επενδυτικού ακινήτου αναγνωρίζονται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την πραγματοποίησή τους. Το κόστος της καθημερινής συντήρησης

είναι κυρίως το κόστος της εργασίας και των αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνει το κόστος των μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός αυτών των δαπανών περιγράφεται συχνά όπου χρειάζεται ως επισκευές και τη συντήρηση του ακινήτου.

Η λογιστική αξία των νέων τμημάτων των επενδυτικών ακινήτων που αντικαθίστουν τα παλαιά αναγνωρίζονται εφόσον πληρούν τα προαναφερθέντα κριτήρια, ενώ τα παλαιά τμήματα αποαναγνωρίζονται. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.6 Μετρήσεις κατά την αναγνώριση

Οι επενδύσεις σε ακίνητα επιμετρώνται στο αρχικό κόστος τους (το κόστος συναλλαγής περιλαμβάνεται στην αρχική αυτή μέτρηση).

Όταν μια επένδυση σε ακίνητα αποκτάται μέσω συναλλαγής χωρίς ανταλλαγή, το κόστος της αποτιμάται στην εύλογη αξία της κατά την ημερομηνία απόκτησης της.

Το κόστος μιας αγορασθείσας επένδυσης σε ακίνητα περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και τις άμεσα αναλογούσες δαπάνες. Οι άμεσα καταλογιστέες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτων και άλλα έξοδα συναλλαγής.

Το κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα δεν αυξάνεται κατά:

α. το κόστος της αρχικής λειτουργίας (εκτός εάν είναι απαραίτητο για να μεταφερθεί το ακίνητο στην κατάσταση που είναι απαραίτητη για να μπορεί να λειτουργήσει κατά τον τρόπο που προτίθεται η διοίκηση).

β. τις λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα επιτύχει το προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας ή

γ. μη φυσιολογικές ποσότητες σπαταλημένων υλικών, εργατικών ή άλλων πόρων που προκύπτουν από την κατασκευή ή την ανάπτυξη του ακινήτου.

Αν η πληρωμή για επενδύσεις σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι το ισοδύναμο σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και των συνολικών πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου κατά την περίοδο της πίστωσης.

Μια επένδυση σε ακίνητα μπορεί να αποκτηθεί μέσω συναλλαγής χωρίς ανταλλαγή. Για παράδειγμα, μια εθνική κυβέρνηση μπορεί να μεταφέρει χωρίς χρέωση ένα πλεονάζον κτίριο γραφείων σε μια οντότητα της τοπικής αυτοδιοίκησης, η οποία στη συνέχεια το αφήνει εκτός αγοράς ενοικίων. Ένα επενδυτικό ακίνητο μπορεί επίσης να αποκτηθεί μέσω μιας συναλλαγής χωρίς ανταλλαγή με την άσκηση εξουσιών απομόνωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες, το κόστος του ακινήτου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησής του

Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αρχικά την επένδυση σε ακίνητη περιουσία στην εύλογη αξία, η εύλογη αξία είναι το κόστος της περιουσίας. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, μετά την αρχική αναγνώριση, να υιοθετήσει είτε το μοντέλο εύλογης αξίας, είτε το μοντέλο κόστους.

Το αρχικό κόστος ενός ακινήτου που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επενδυτικό ακίνητο καθορίζεται όπως προβλέπεται για χρηματοδοτική μίσθωση το IPSAS 13, δηλαδή, το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο χαμηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και την παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων. Ένα ισοδύναμο ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το IPSAS 13.

Κάθε ασφάλιστρο που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων πληρωμών μισθωμάτων για το σκοπό αυτό και συνεπώς περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου, αλλά εξαιρείται από την υποχρέωση.

Ένα ή περισσότερα επενδυτικά ακίνητα μπορούν να αποκτηθούν με αντάλλαγμα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή περιουσιακών στοιχείων ή συνδυασμού νομισματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος μιας τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός εάν:

α. η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
β. η εύλογη αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου και αυτού που παραδόθηκε δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο, ακόμη και αν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί αμέσως να αποαναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο που εγκαταλείφθηκε. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετρείται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραδόθηκε.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές στην αγορά είναι αξιόπιστα μετρήσιμο εάν:

α. η μεταβλητότητα του εύρους εύλογων εκτιμήσεων εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή

β. οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους μπορούν να αξιολογηθούν εύλογα και να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας. Εάν η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του παρεχόμενου περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους εκτός εάν η εύλογη αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο σαφής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.7 Μετρήσεις μετά την αναγνώριση

7.7.1 Λογιστική πολιτική

Η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική πολιτική είτε το υπόδειγμα εύλογης αξίας, είτε το μοντέλο κόστους και εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση που ένα ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή

με λειτουργική μίσθωση κατατάσσεται ως επενδυτικό ακίνητο τότε εφαρμόζεται μόνο το μοντέλο της εύλογης αξίας.

Το IPSAS 16 απαιτεί όλες οι οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα, για τον σκοπό της κάθε μέτρησης (αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως μοντέλο) ή αποκάλυψης (εάν αυτή χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους). Μια οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να προσδιορίσει την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα, από ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.7.2 Μοντέλο Εύλογης Αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα που επιλέγει το μοντέλο της εύλογης αξίας θα επιμετρήσει το σύνολο των επενδύσεών της στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που υπάρχει αδυναμία προσδιορισμού της εύλογης αξίας.

Όταν το δικαίωμα επί ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως μία επένδυση ακινήτου τότε εφαρμόζεται το μοντέλο της εύλογης αξίας.

Ένα κέρδος ή ζημία που προκύπτει από μεταβολή στην εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα θα πρέπει να αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα για την περίοδο κατά την οποία προκύπτουν.

Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα είναι η τιμή στην οποία το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ γνωστών και πρόθυμων μερών σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Η δίκαιη αξία εξαιρεί συγκεκριμένα μια εκτιμώμενη τιμή που διογκώνεται ή ξεφουσκώνεται από ειδικούς όρους ή συνθήκες όπως άτυπες ρυθμίσεις χρηματοδότησης, πώλησης και επαναμίσθωσης, ειδικές εκτιμήσεις ή παραχωρήσεις που χορηγούνται από οποιονδήποτε σχετίζεται με την πώληση.

Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για το κόστος συναλλαγής που μπορεί να επιφέρει στην πώληση ή άλλη διάθεση. Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα αντανακλά τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η εύλογη αξία είναι συγκεκριμένη σε μια δεδομένη ημερομηνία. Επειδή οι συνθήκες της αγοράς ενδέχεται να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο αν εκτιμάται σε άλλη χρονική στιγμή.

Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα αντανακλά, μεταξύ άλλων, έσοδα από ενοικιάσεις από τρέχουσες μισθώσεις και εύλογες και υποστηρικτικές υποθέσεις που αντιπροσωπεύουν τα γνωστά και πρόθυμα μέρη που θα αναλάβουν τα έσοδα από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των σημερινών συνθηκών. Επίσης, αντικατοπτρίζει, σε παρόμοια βάση, τις ταμειακές εκροές (συμπεριλαμβανομένων των πληρωμών ενοικίου και άλλων εκροών) που θα μπορούσαν να αναμένονται για το ακίνητο. Ορισμένες από αυτές τις εκροές που αντανακλάται στην την ευθύνη, ενώ άλλα σχετίζονται με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μέχρι μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. πληρωμές όπως τα ενδεχόμενα ενοίκια).

Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός ακινήτου δίνεται από τις τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για παρόμοια ακίνητα στην ίδια περιοχή και κατάσταση που να υπόκειται σε παρόμοια μίσθωση και άλλα συμβόλαια. Η οντότητα φροντίζει να εντοπίσει τυχόν διαφορές στη φύση, την τοποθεσία ή την κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβάσεων που σχετίζονται με το ακίνητο.

Εφόσον δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά του είδους που εξετάζεται, η οικονομική οντότητα εξετάζει πληροφορίες από διάφορες πηγές, όπως

α. οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υπόκεινται σε

διαφορετικές μισθωτικές ή άλλες συμβάσεις), προσαρμοσμένες ώστε να αντικατοπτρίζουν αυτές τις διαφορές.

β. πρόσφατες τιμές παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με προσαρμογές που να αντανακλούν τυχόν μεταβολές των οικονομικών συνθηκών από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές.

γ. προβλέψεις προεξοφλημένων ταμειακών ροών βασισμένες σε αξιόπιστες εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους οποιασδήποτε υπάρχουσας σύμβασης μίσθωσης και άλλες συμβάσεις και (όπου είναι δυνατόν) με εξωτερικά στοιχεία, όπως τρέχοντα ενοίκια αγοράς για παρόμοιες ιδιοκτησίες στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση, και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την αβεβαιότητα ως προς το ύψος και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών.

Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης. Η δίκαιη αξία αντανακλά τις γνώσεις και τις εκτιμήσεις των αγοραστών και των πωλητών με γνώση και πρόθεση. Αντίθετα, η αξία στη χρήση αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων παραγόντων που μπορεί να είναι συγκεκριμένοι για αυτή την οντότητα και δεν εφαρμόζονται σε οντότητες εν γένει. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά κανέναν από τους ακόλουθους παράγοντες, στο βαθμό που δεν θα ήταν γενικά διαθέσιμος για τους αγοραστές και πωλητές με γνώση και πρόθεση :

α. πρόσθετη αξία που προκύπτει από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου περιουσιακών στοιχείων σε διαφορετικές τοποθεσίες.

β. συνέργειες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων.

γ. νομικά δικαιώματα ή νομικούς περιορισμούς που αφορούν μόνο τον σημερινό ιδιοκτήτη.

δ. φορολογικά οφέλη ή φορολογικές επιβαρύνσεις που είναι ειδικές για τον σημερινό ιδιοκτήτη.

Κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το μοντέλο της εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα δεν υπολογίζει διπλά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:

α. εξοπλισμό, όπως ανελκυστήρες ή κλιματισμός είναι συχνά ένα αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, αντί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά ως ενσώματα και εξοπλισμού.

β. σε περίπτωση μίσθωσης γραφείου σε επιπλωμένη βάση, η εύλογη αξία του γραφείου περιλαμβάνει γενικά την εύλογη αξία των επίπλων, επειδή τα έσοδα από ενοίκια αφορούν το επιπλωμένο γραφείο. Όταν τα έπιπλα περιλαμβάνονται στην εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα, η οντότητα δεν αναγνωρίζει αυτά τα έπιπλα ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο.

γ. η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα αποκλείει τα έσοδα από προπληρωμένα ή δεδουλευμένα έσοδα από λειτουργικές μισθώσεις, επειδή η οικονομική οντότητα την αναγνωρίζει ως ξεχωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο.

δ. Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με μίσθωση αντανakλά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές (συμπεριλαμβανομένου του ενδεχόμενου ενοικίου που αναμένεται να καταβληθεί). Συνεπώς, εάν μια αποτίμηση που αποκτάται για ένα ακίνητο είναι καθαρή από όλες τις πληρωμές που αναμένεται να πραγματοποιηθούν, θα είναι απαραίτητο να προστεθεί εκ νέου οποιαδήποτε αναγνωρισμένη υποχρέωση από χρηματοδοτική μίσθωση για να υπολογιστεί η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα χρησιμοποιώντας το μοντέλο εύλογης αξίας.

Υπάρχει αναμφισβήτητο τεκμήριο ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου σε συνεχή βάση. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, υπάρχουν σαφείς αποδείξεις, ότι όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά για πρώτη φορά μια επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται αρχικά επενδυτικό ακίνητο μετά

από αλλαγή στη χρήση) ότι η εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα σε συνεχή βάση. . Αυτό προκύπτει όταν, και μόνο όταν, οι συγκρίσιμες συναλλαγές στην αγορά είναι σπάνιες και οι εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις εύλογης αξίας (για παράδειγμα, με βάση προεξοφλημένες ταμειακές ροές) δεν είναι διαθέσιμες. Εάν μια οικονομική οντότητα αποφασίσει ότι η εύλογη αξία ενός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου δεν είναι αξιόπιστα προσδιορίσιμη αλλά αναμένει ότι η εύλογη αξία του ακινήτου θα είναι προσδιορίσιμη αξιόπιστα όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή. Θα επιμετρήσει το εν λόγω υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο μέχρι το κόστος της, όταν η κατασκευή ολοκληρωθεί ή όταν θα καταστεί αξιόπιστα προσδιορίσιμο (όποιο είναι νωρίτερο). Εάν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου (εκτός από ένα επενδυτικό ακίνητο υπό κατασκευή) δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα σε συνεχή βάση, η οικονομική οντότητα θα επιμετρήσει το εν λόγω επενδυτικό ακίνητο χρησιμοποιώντας το μοντέλο κόστους στο IPSAS 17. Η υπολειμματική αξία του η επένδυση σε ακίνητα θεωρείται μηδενική. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το IPSAS 17 έως τη διάθεση του επενδυτικού ακινήτου.

Εάν μια οικονομική οντότητα έχει προηγουμένως αποτιμήσει ένα επενδυτικό ακίνητο σε εύλογη αξία, θα συνεχίσει να αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή έως ότου το ακίνητο γίνει ιδιοκατοικούμενο ακίνητο ή η οντότητα αρχίσει να αναπτύσσει το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση στο συνήθης πορεία λειτουργίας) ακόμη και αν οι συγκρίσιμες συναλλαγές της αγοράς γίνονται λιγότερο συχνές ή οι τιμές της αγοράς γίνονται λιγότερο διαθέσιμες. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.7.3 Μοντέλο κόστους

Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα που επιλέγει το μοντέλο κόστους θα υπολογίσει το σύνολο των

επενδύσεων της σύμφωνα με τις απαιτήσεις του IPSAS 17 για το συγκεκριμένο μοντέλο, δηλαδή στο κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.8 Μεταφορές ακινήτων

Οι μεταφορές προς ή από επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούνται όταν και μόνον όταν υπάρχει αλλαγή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

α. έναρξη ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, για μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο

β. έναρξη της ανάπτυξης με σκοπό την πώληση, για τη μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε αποθέματα.

γ. λήξη της ιδιόχρησης από τον ιδιοκτήτη, για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο σε επένδυση σε ακίνητα.

δ. έναρξη λειτουργικής μίσθωσης (σε εμπορική βάση) σε άλλο μέρος, για μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα.

Η χρήση μιας ιδιοκτησίας από μια κυβέρνηση ενδέχεται να αλλάξει με την πάροδο του χρόνου.

Μια οικονομική οντότητα μεταφέρει ένα ακίνητο από την επένδυση σε ακίνητα σε αποθέματα όταν και μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στη χρήση που αποδεικνύεται με την έναρξη της ανάπτυξης με σκοπό την πώληση. Όταν η οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μία επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα μέχρι να διαγράψει (απαλείφεται από τον ισολογισμό) και δεν το αντιμετωπίζουν το ως απόθεμα. Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα αρχίσει να αναδιαμορφώνει μια υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδυτική περιουσία, το ακίνητο παραμένει επένδυση σε ακίνητα και δεν ανακατατάσσεται ως ιδιόκτητο ακίνητο κατά την αναδιάρθρωση.

Ένα κυβερνητικό τμήμα ιδιοκτησιών μπορεί να επανεξετάζει τακτικά τα κτίρια του για να διαπιστώσει εάν πληρούν τις απαιτήσεις του και ως μέρος αυτής της διαδικασίας μπορεί να εντοπίσει και να διατηρήσει ορισμένα κτίρια προς πώληση. Σε αυτήν την περίπτωση, το κτίριο μπορεί να θεωρηθεί απόθεμα. Ωστόσο, εάν η κυβέρνηση αποφασίσει να κρατήσει το κτίριο για την ικανότητά του να αποφέρει έσοδα από ενοίκια και τις δυνατότητες ανατίμησης κεφαλαίου, θα ανακατατάσσεται ως επενδυτικό ακίνητο κατά την έναρξη οποιασδήποτε μεταγενέστερης λειτουργικής μίσθωσης.

Οι παρακάτω παράγραφοι ισχύουν για θέματα αναγνώρισης και αποτίμησης που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το μοντέλο εύλογης αξίας για επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν μία οντότητα χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους, οι μεταφορές ακινήτων από επενδύσεων σε ακίνητα, σε ιδιοχρησιμοποιούμενο και σε αποθέματα δεν μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του μεταφερθέντος περιουσιακού στοιχείου και δεν μεταβάλλουν το κόστος αυτού του ακινήτου για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης.

Για τη μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται σε εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ή αποθέματα (ιδιοκτητών), το κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση θα είναι σύμφωνα με το IPSAS 17 ή το IPSAS 12, η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία αλλαγής χρήσης.

Εάν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνει επενδυτικό ακίνητο αυτό θα μεταφερθεί στην εύλογη αξία του, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το IPSAS 17 έως την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης. Η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζει οποιαδήποτε διαφορά που προκύπτει κατά την ημερομηνία αυτή μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου (IPSAS 17) και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια επανεκτίμηση σύμφωνα με το IPSAS 17.

Η μεταφορά ενός ακινήτου από αποθέματα σε επενδυτικά ακίνητα θα αποτιμάται στην εύλογη αξία, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας του θα αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Όταν μια οικονομική οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή την ανέγερση ενός επενδυτικού ακινήτου που κατασκευάστηκε αυτόνομα και θα αποτιμηθεί σε εύλογη αξία, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής του αξίας αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.9 Απώλειες

Μια επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται (διαγράφεται από την κατάσταση οικονομικής θέσης) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση σε ακίνητα αποσύρεται οριστικά από τη χρήση και από τη διάθεσή της δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης.

Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ των καθαρών προϊόντων διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, και θα αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα (εκτός εάν το IPSAS 13 απαιτεί διαφορετικά κατά την πώληση και αναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδυτικά ακίνητα που είχαν απομειωθεί, χαθεί ή παραιτηθεί αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν η αποζημίωση καθίσταται απαιτητή. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.10 Γνωστοποιήσεις

7.10.1 Μοντέλο Εύλογης Αξίας και Μοντέλο Κόστους

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

α. εάν εφαρμόζεται η εύλογη αξία ή το μοντέλο κόστους

β. εάν εφαρμόζει το μοντέλο της εύλογης αξίας, εάν και σε ποιες συνθήκες, τα ακίνητα που κατέχονται με λειτουργικές μισθώσεις ταξινομούνται και λογιστικοποιούνται ως επενδυτικά ακίνητα

γ. όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη, τα κριτήρια που χρησιμοποιεί για να διακρίνει τα επενδυτικά ακίνητα από τα ακίνητα που είναι για ιδία χρήση από τους ιδιοκτήτες και από τα ακίνητα που κρατούνται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών.

δ. οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβανομένης μιας δήλωσης κατά πόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή βασίστηκε περισσότερο σε άλλους παράγοντες (τους οποίους η οντότητα θα γνωστοποιήσει) λόγω της φύσης της ιδιοκτησίας και την έλλειψη συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς.

ε. ο βαθμός στον οποίο η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα (όπως αποτιμώνται ή παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε αποτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή που κατέχει αναγνωρισμένο και σχετικό επαγγελματικό προσόν και έχει πρόσφατη εμπειρία στη θέση και την κατηγορία το επενδυτικό ακίνητο που αποτιμάται. Εάν δεν υπήρξε τέτοια εκτίμηση, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

στ. τα ποσά που αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα για:

(i) εσοδα από επενδύσεις σε ακίνητα επενδύσεων .

(ii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων επισκευών και συντήρησης) που προκύπτουν από επενδύσεις σε

ακίνητα που προκάλεσαν έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου. και

(iii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων επισκευών και συντήρησης) που προκύπτουν από επενδύσεις σε ακίνητα που δεν προέκυψαν έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου.

ζ. την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στην ρευστότητα των επενδύσεων σε ακίνητα ή στην αποστολή των εσόδων και των εσόδων από τη διάθεση.

η. οι συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητο ή για επισκευές, συντήρηση, ή βελτιώσεις. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.10.2 Μοντέλο Εύλογης Αξίας

Εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την προηγούμενη παράγραφο, η οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας θα γνωστοποιεί μια συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, δείχνοντας τα ακόλουθα:

α. προσθήκες, οι οποίες αποκαλύπτουν χωριστά τις προσθήκες που προκύπτουν από εξαγορές και εκείνες που προκύπτουν από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου.

β. προσθήκες που προκύπτουν από εξαγορές μέσω συνδυασμών του δημόσιου τομέα

γ. εκποιήσεις;

δ. καθαρά κέρδη ή ζημιές από αναπροσαρμογές της εύλογης αξίας

ε. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και από τη μετάφραση μιας πράξης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

στ. μεταφορές προς και από αποθέματα και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

ζ. άλλες αλλαγές.

Όταν μια αποτίμηση που λαμβάνεται για επένδυση σε ακίνητα προσαρμόζεται σημαντικά για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για να αποφευχθεί η διπλή μέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη σύγκλιση μεταξύ της αποκτηθείσας αποτίμησης και της προσαρμοσμένης αποτίμησης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, δείχνοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό των αναγνωρισμένων υποχρεώσεων μίσθωσης που έχουν προστεθεί και τυχόν άλλες σημαντικές προσαρμογές

Εφόσον δεν δύναται να προσδιοριστεί η εύλογη αξία του ακινήτου, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επιπλέον:

α. περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα

β. εξήγηση για το γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

γ. εάν είναι δυνατόν, το εύρος των εκτιμήσεων εντός των οποίων είναι πολύ πιθανή η εύλογη αξία . και

δ. τη διάθεση επενδυτικών ακινήτων για πώληση που δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία:

(i) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει στη διάθεση της επενδυτικά ακίνητα που δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία.

(ii) τη λογιστική αξία αυτής της επένδυσης σε ακίνητα κατά τη στιγμή της πώλησης

(iii) Το ποσό κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

7.10.3 Μοντέλο κόστους

Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το μοντέλο κόστους πρέπει να γνωστοποιεί επιπλέον:

α. τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους απόσβεσης .

β. την ωφέλιμη ζωή ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.

γ. Η ακαθάριστη λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις (συγκεντρωμένες με συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και στο τέλος της περιόδου

δ. Ο συνδυασμός της λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, δείχνοντας τα εξής: Ο συμβιβασμός της λογιστικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου που παρουσιάζουν τα ακόλουθα:

(i) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά τις προσθήκες που προκύπτουν από εξαγορές και αυτές που προκύπτουν από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία εκείνες που προκύπτουν από μεταγενέστερες δαπάνες αναγνωρισμένες ως περιουσιακό στοιχείο.

(ii) προσθήκες που προκύπτουν από εξαγορές μέσω συνδυασμών του δημόσιου τομέα.

(iii) εκποιήσεις

(iv) αποσβέσεις.

(v) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε και το ποσό των ζημιών απομείωσης αντιστράφηκε, κατά την περίοδο σύμφωνα με το IPSAS 21 ή το IPSAS 26, ανάλογα με την περίπτωση

(vi) οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και στη μετάφραση μιας πράξης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

(vii) μεταφορές προς και από αποθέματα και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

(viii) άλλες αλλαγές.

ε. Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα. όταν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει αξιόπιστα την

εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

(i) περιγραφή του επενδυτικού ακινήτου

(ii) μια εξήγηση για το γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, και

(iii) εάν είναι δυνατόν, το εύρος των εκτιμήσεων εντός του οποίου είναι η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκονται. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

Κεφάλαιο 8 Ενσώματα Πάγια (IPSAS 17)

8.1 Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής

Ο σκοπός του IPSAS 17 είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οντότητας σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και στον εξοπλισμό της, καθώς και τις μεταβολές σε αυτήν την επένδυση. Τα βασικά θέματα της λογιστικής των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι:

α. η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων

β. ο προσδιορισμός των λογιστικών τους αξιών

γ. οι αποσβέσεις και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτά

Μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη, εφαρμόζει το IPSAS 17 στη λογιστική των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού, εκτός από τις περιπτώσεις που:

α. έχει υιοθετηθεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση (σύμφωνα με άλλη IPSAS)

β. τα ακίνητα είναι περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς. Ωστόσο, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του IPSAS 17,

εφαρμόζονται στα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί.

Το IPSAS 17 εφαρμόζεται σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό που περιλαμβάνει:

α. συστήματα όπλων ·

β. περιουσιακά στοιχεία υποδομής

γ. στοιχεία διακανονισμού παραχώρησης υπηρεσίας μετά την αρχική αναγνώριση και μέτρηση σύμφωνα με το IPSAS 32

Μια οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί το μοντέλο του κόστους, για επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με την IPSAS 16, θα χρησιμοποιεί το μοντέλο του κόστους και στο IPSAS 17. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.2 Περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς

Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία περιγράφονται ως στοιχεία κληρονομιάς λόγω της πολιτιστικής, περιβαλλοντικής ή ιστορικής σημασίας που έχουν. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς περιλαμβάνουν, ιστορικά κτίρια και μνημεία, αρχαιολογικούς χώρους, προστατευόμενες περιοχές και φυσικά καταφύγια και έργα τέχνης. Ορισμένα χαρακτηριστικά, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων, εμφανίζονται συχνά σε αυτά τα στοιχεία:

α. Η αξία τους σε πολιτιστικό, περιβαλλοντικό, εκπαιδευτικό και ιστορικό επίπεδο είναι απίθανο να αντικατοπτρίζεται πλήρως σε μια οικονομική αξία που να βασίζεται αποκλειστικά στην τιμή της αγοράς

β. Οι νομικές υποχρεώσεις μπορούν να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς στη διάθεση τους μέσω πώλησης

γ. Είναι συχνά αναντικατάστατα και η αξία τους μπορεί να αυξηθεί με την πάροδο του χρόνου, ακόμη και αν η φυσική τους κατάσταση επιδεινωθεί

δ. Μπορεί να είναι δύσκολο να εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή τους, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι μερικές εκατοντάδες χρόνια.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα, ενδέχεται να διαθέτουν μεγάλες συμμετοχές σε στοιχεία κληρονομιάς που έχουν αποκτηθεί εδώ και πολλά χρόνια και με διάφορα μέσα, συμπεριλαμβανομένης της αγοράς, της δωρεάς, του κληροδοτήματος κ.α. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία σπάνια κρατούνται για την ικανότητά τους να παράγουν εισροές μετρητών και ενδέχεται να υπάρχουν νομικά ή κοινωνικά εμπόδια στη χρήση τους για τέτοιους σκοπούς.

Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς μπορούν να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης, εκτός από την αξία της κληρονομιάς τους, για παράδειγμα, ένα ιστορικό κτίριο, που χρησιμοποιείται για τη στέγαση γραφείων. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορούν να αναγνωρίζονται και να μετρούνται στην ίδια βάση με άλλα στοιχεία των ενσώματων παγίων και του εξοπλισμού.

Οι φορείς που αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς υποχρεούνται να γνωστοποιούν για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θέματα όπως, για παράδειγμα:

- α. τη χρησιμοποιούμενη βάση μέτρησης ·
- β. τη μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε, εάν υπάρχει
- γ. την ακαθάριστη λογιστική αξία
- δ. τη συσσωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου, εάν υπάρχει.

ε. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου που δείχνει ορισμένα στοιχεία αυτής. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.3 Ορισμοί

Το λογιστικό υπόλοιπο (για το IPSAS 17) είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφού αφαιρεθούν τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Κλάση των ενσώματων ακινητοποιήσεων σημαίνει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης ή συνάρτησης σε δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας που εμφανίζονται ως ένα μόνο στοιχείο για τους σκοπούς της γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική του αξία.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η συγκεκριμένη αξία της οντότητας είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που μια οικονομική οντότητα αναμένει να έχει από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή αναμένει να προκύψει κατά την εκκαθάριση μιας υποχρέωσης.

Ζημιά απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μετρητά είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Ζημιά απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα είναι το ποσό με το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπηρεσίας.

Τα ακίνητα, τα εργοστάσια και ο εξοπλισμός είναι απτά στοιχεία τα οποία:

α. διακρατούνται για χρήση στην παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς

β. αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μία περιόδους αναφοράς.

Το ανακτήσιμο ποσό, είναι το υψηλότερο ποσό, μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παράγει ταμειακά διαθέσιμα μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης του.

Το ανακτήσιμο ποσό υπηρεσίας είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης του.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το εκτιμώμενο ποσό που θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην αναμενόμενη κατάσταση στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.4 Αναγνώριση

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στοιχείων και του εξοπλισμού αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνον εάν:

α. Είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

β. Το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στοιχεία όπως τα ανταλλακτικά, ο εξοπλισμός αναμονής και ο εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παρούσα IPSAS όταν πληρούν τον ορισμό των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού. Διαφορετικά, τα στοιχεία αυτά ταξινομούνται ως αποθέματα. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.5 Περιουσιακά στοιχεία υποδομής

Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία περιγράφονται συνήθως ως περιουσιακά στοιχεία υποδομής. Παρόλο που δεν υπάρχει καθολικά αποδεκτός ορισμός των περιουσιακών στοιχείων της υποδομής, τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού εμφανίζουν συνήθως όλα ή ορισμένα από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α. αποτελούν μέρος ενός συστήματος ή ενός δικτύου ·
- β. είναι εξειδικευμένα και δεν έχουν εναλλακτικές χρήσεις
- γ. είναι ακίνητα
- δ. μπορούν να υπόκεινται σε περιορισμούς στη διάθεση.

Μολονότι η ιδιοκτησία των περιουσιακών στοιχείων της υποδομής δεν περιορίζεται σε οντότητες του δημόσιου τομέα, σημαντικά στοιχεία υποδομής εντοπίζονται συχνά στον δημόσιο τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία υποδομής πληρούν τον ορισμό των ακινήτων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού και πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το IPSAS 17. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων της υποδομής περιλαμβάνουν τα οδικά δίκτυα, τα συστήματα αποχέτευσης, τα δίκτυα ύδρευσης και ηλεκτροδότησης και τα δίκτυα επικοινωνιών. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.6 Αρχικά έξοδα

Τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να απαιτούνται για λόγους ασφάλειας ή περιβαλλοντικής φύσης. Η απόκτηση αυτών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αν και δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τις δυνατότητες εξυπηρέτησης οποιουδήποτε συγκεκριμένου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία για να αποκτήσει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αναγνωριστούν ως περιουσιακά στοιχεία επειδή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης από συναφή περιουσιακά στοιχεία πέραν εκείνων που θα μπορούσαν να προκύψουν εάν δεν είχαν αποκτηθεί αυτά τα στοιχεία. Για παράδειγμα, οι κανονισμοί για την πυρασφάλεια ενδέχεται να απαιτούν από ένα νοσοκομείο να προσαρμόσει εκ νέου τα νέα συστήματα καταιωνιστήρων. Αυτές οι βελτιώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο επειδή, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν είναι σε θέση να λειτουργήσει το

νοσοκομείο σύμφωνα με τους κανονισμούς. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και των σχετικών περιουσιακών στοιχείων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με την IPSAS 21, Απομείωση μη περιουσιακών στοιχείων που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.7 Μεταγενέστερες δαπάνες

Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων τα έξοδα της καθημερινής συντήρησης του στοιχείου. Αντίθετα, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα, όπως αυτές πραγματοποιήθηκαν. Το κόστος της καθημερινής συντήρησης είναι κατά κύριο λόγο το κόστος εργασίας και αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνει το κόστος των μικρών εξαρτημάτων. Ο σκοπός αυτών των δαπανών περιγράφεται συχνά ως "επισκευές και συντήρηση" του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Μέρη ορισμένων στοιχείων ακίνητης περιουσίας και εξοπλισμού ενδέχεται να απαιτούν αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα. πχ σε έναν δρόμο μπορεί να χρειάζεται να αντικαθίσταται το οδόστρωμα κάθε λίγα χρόνια. Μπορούν επίσης να απαιτούνται αντικείμενα αγαθών, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού για μια λιγότερο συχνά επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης μέρους ενός τέτοιου στοιχείου όταν αυτό το κόστος πραγματοποιείται εάν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.8 Αποτίμηση κατά την αναγνώριση

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται στο κόστος του.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μέσω συναλλαγής χωρίς ανταλλαγή, το κόστος του αποτιμάται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Η αναγνώριση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που αποκτήθηκε με μηδενικό ή ονομαστικό κόστος, στην εύλογη αξία του δεν αποτελεί αναπροσαρμογή. Συνεπώς, οι απαιτήσεις αναπροσαρμογής και οι παρατηρήσεις υποστήριξης ισχύουν μόνο όταν η οικονομική οντότητα επιλέξει να επανεκτιμήσει ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε επόμενες περιόδους αναφοράς. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.9 Στοιχεία κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

α. τη τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και εκπτώσεων.

β. οποιεσδήποτε άμεσες δαπάνες καταλογίζονται στο να μεταφερθεί το περιουσιακό στοιχείο στη θέση και στην κατάσταση που είναι απαραίτητες για να μπορεί να λειτουργήσει με τον τρόπο που προτίθεται η διοίκηση.

γ. την αρχική εκτίμηση των εξόδων αποξήλωσης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου στον οποίο βρίσκεται, η υποχρέωση για την οποία η οικονομική οντότητα υφίσταται είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως αποτέλεσμα της χρήσης του στοιχείου κατά τη διάρκεια μιας περιόδου για άλλους σκοπούς εκτός από την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο αυτή.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού παύει όταν το είδος βρίσκεται στη θέση και την απαραίτητη κατάσταση για να μπορεί να λειτουργεί με τον τρόπο που προτίθεται η διοίκηση. Συνεπώς, οι δαπάνες που προκύπτουν από τη χρήση ή την αναδιάταξη ενός στοιχείου δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία του στοιχείου. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.10 Μέτρηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι το ισοδύναμο της τιμής μετρητών ή η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία αναγνώρισης.

Εάν η πληρωμή αναβληθεί πέρα από τους συνήθεις όρους πίστωσης, η διαφορά μεταξύ του ισοδυνάμου της τιμής μετρητών και της συνολικής πληρωμής αναγνωρίζεται ως τόκος για την περίοδο της πίστωσης, εκτός εάν οι τόκοι αυτοί αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μεταχείριση IPSAS 5.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχεται από μισθωτή σύμφωνα με μια χρηματοδοτική μίσθωση προσδιορίζεται σύμφωνα με την IPSAS 13. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.11 Μέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική πολιτική είτε το μοντέλο κόστους, είτε το μοντέλο αναπροσαρμογής και εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού.

8.11.1 Μοντέλο κόστους

Μετά την αναγνώριση ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στο κόστος του, μείον τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν

συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.11.2 Μοντέλο επανεκτίμησης

Μετά την αναγνώριση ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, μεταφέρεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον τυχόν μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Η εύλογη αξία των στοιχείων των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι συνήθως η αγοραία αξία τους που καθορίζεται από την εκτίμηση. Η αξιολόγηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται συνήθως από έναν επαγγελματία εκτιμητή, ο οποίος κατέχει αναγνωρισμένο και σχετικό επαγγελματικό προσόν.

Ορισμένα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων παρουσιάζουν σημαντικές και ευμετάβλητες μεταβολές στην εύλογη αξία, γεγονός που καθιστά αναγκαία την ετήσια αναπροσαρμογή. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι απαραίτητες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων και του εξοπλισμού που έχουν μόνο ασήμαντες μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντ' αυτού, ίσως χρειαστεί να επανεκτιμήσετε το στοιχείο μόνο κάθε τρία ή πέντε χρόνια.

Όταν αναπροσαρμόζεται ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό. Κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α. η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που να συνάδει με την επανεκτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

β. η συσσωρευμένη απόσβεση απαλείφεται έναντι της ακαθάριστης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό της προσαρμογής των συσσωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που λογιστικοποιείται.

Εάν ένα στοιχείο ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού επανεκτιμηθεί, θα επανεκτιμηθεί ολόκληρη η κατηγορία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού στην οποία ανήκει αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Τα στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτοχρόνως προκειμένου να αποφευχθεί η επιλεκτική ανατίμηση των περιουσιακών στοιχείων και η αναφορά ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διαφορετικές ημερομηνίες. Εντούτοις, μία κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σε κυλιόμενη βάση υπό την προϋπόθεση ότι η αναπροσαρμογή της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ολοκληρώνεται εντός σύντομου χρονικού διαστήματος και υπό την προϋπόθεση ότι οι αναπροσαρμογές θα είναι ενημερωμένες.

Εάν η λογιστική αξία μιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων αυξηθεί ως αποτέλεσμα επανεκτίμησης, η αύξηση πιστώνεται απευθείας στο πλεόνασμα επανεκτίμησης. Ωστόσο, η αύξηση θα αναγνωριστεί σε πλεόνασμα ή έλλειμμα στο βαθμό που αντιστρέφει μείωση αναπροσαρμογής της ίδιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σε πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Εάν η λογιστική αξία μιας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων μειωθεί ως αποτέλεσμα επανεκτίμησης, η μείωση θα αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα. Ωστόσο, η μείωση αυτή χρεώνεται απευθείας στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής στην έκταση τυχόν πιστωτικού υπολοίπου που υπάρχει στο πλεόνασμα επανεκτίμησης για αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

Οι αυξήσεις και μειώσεις από αναπροσαρμογές που αφορούν μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας ακινήτων,

εγκαταστάσεων και εξοπλισμού πρέπει να αντισταθμίζονται μεταξύ τους εντός της κατηγορίας αυτής αλλά δεν πρέπει να αντισταθμίζονται σε περιουσιακά στοιχεία διαφορετικών κλάσεων. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.12 Αποσβέσεις

8.12.1 Γενικά

Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, με σημαντικό κόστος σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, αποσβένεται ξεχωριστά.

Μία οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικώς αναγνωρισμένο ποσό για ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά τμήματα του και αποσβένεται ξεχωριστά κάθε ένα τέτοιο μέρος. πχ, στις περισσότερες περιπτώσεις, θα πρέπει να αποτιμώνται χωριστά τα πεζοδρόμια, τα κράσπεδα και τα κανάλια, τα μονοπάτια, οι γέφυρες και ο φωτισμός σε ένα οδικό σύστημα. Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα αποκτά ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση στην οποία είναι εκμισθωτής, μπορεί να είναι σκόπιμο να αποσβένονται χωριστά τα ποσά που αντικατοπτρίζονται στο κόστος αυτού του στοιχείου και τα οποία οφείλονται σε ευνοϊκούς ή δυσμενείς όρους μίσθωσης σε σχέση με τους όρους της αγοράς.

Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο αναγνωρίζεται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα, εκτός εάν περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.12.2 Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου θα κατανέμεται συστηματικά στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και, εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή θα λογίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το IPSAS 3.

Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ακόμη και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, εφόσον η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρεί την ανάγκη απόσβεσής του. Αντίθετα, ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να μην συντηρούνται επαρκώς ή η συντήρηση μπορεί να αναβάλλεται επ' αόριστον λόγω δημοσιονομικών περιορισμών. Όταν οι πολιτικές διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων επιδεινώνουν τη φθορά ενός περιουσιακού στοιχείου, η ωφέλιμη ζωή του πρέπει να επανεκτιμηθεί και να προσαρμοστεί ανάλογα.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί η υπολειπόμενη αξία του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι συχνά ασήμαντη και ως εκ τούτου ασήμαντη στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το κόστος απόσβεσης του στοιχείου ενεργητικού είναι μηδέν εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία της μειωθεί στη συνέχεια σε ποσό χαμηλότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου ξεκινά όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για να είναι σε θέση να λειτουργεί με τον τρόπο που ορίζει η διοίκηση. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγραφεί. Επομένως, η απόσβεση δεν σταματά όταν το περιουσιακό στοιχείο τεθεί σε αδράνεια ή αποσυρθεί από την

ενεργή χρήση και διατηρείται για διάθεση εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η χρέωση απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική, ενώ δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα γήπεδα και τα κτίρια είναι διαχωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και λογιστικοποιούνται χωριστά, ακόμη και όταν αποκτώνται από κοινού. Με ορισμένες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι χώροι που χρησιμοποιούνται για χώρους υγειονομικής ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και επομένως δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και επομένως είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Η αύξηση της αξίας της γης στην οποία βρίσκεται ένα κτίριο δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

Εάν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος της αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης του χώρου, το τμήμα του περιουσιακού στοιχείου του στοιχείου της γης αποσβένεται κατά τη διάρκεια των παροχών ή των δυνατοτήτων εξυπηρέτησης που προκύπτουν από την κάλυψη αυτών των εξόδων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται με τρόπο που αντανακλά τα οφέλη ή τις δυνητικά παρεχόμενες υπηρεσίες που θα προκύψουν από αυτήν. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.12.3 Μέθοδος απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο αναμένεται να καταναλωθούν από τη οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνητικά παρεχόμενες υπηρεσίες του περιουσιακού στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και, εάν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο αναμενόμενο μοντέλο της κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή των δυνητικά παρεχόμενων υπηρεσιών που

ενσωματώνεται στο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αλλάξει ώστε να αντικατοπτρίζει το αλλαγμένο πρότυπο. Μια τέτοια μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με την IPSAS 3.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη μέθοδο ευθείας γραμμής, τη μέθοδο μείωσης της ισορροπίας και την μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Η ευθεία απόσβεση οδηγεί σε μια σταθερή χρέωση για την ωφέλιμη ζωή, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν αλλάξει. Η μέθοδος μείωσης του ισοζυγίου οδηγεί σε μείωση της επιβάρυνσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Οι μονάδες της μεθόδου παραγωγής οδηγούν σε μια χρέωση βάσει της αναμενόμενης χρήσης ή της παραγωγής. Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντικατοπτρίζει πιο στενά το αναμενόμενο μοτίβο κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή των δυνητικά παρεχόμενων υπηρεσιών που ενσωματώνεται στο περιουσιακό στοιχείο. Αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός εάν υπάρχει αλλαγή στο αναμενόμενο πρότυπο κατανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή των δυνητικά παρεχόμενων υπηρεσιών.

Μια μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται σε έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα που περιλαμβάνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη. Τα έσοδα που παράγονται από μια δραστηριότητα που περιλαμβάνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου αντανακλούν γενικά άλλους παράγοντες εκτός από την κατανάλωση των οικονομικών οφελών ή του δυναμικού εξυπηρέτησης του περιουσιακού στοιχείου. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.13 Βλάβη

Για να προσδιοριστεί εάν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει IPSAS 21 ή IPSAS 26, ανάλογα με την περίπτωση. Τα πρότυπα αυτά εξηγούν πώς μια οικονομική οντότητα ελέγχει τη λογιστική αξία των περιουσιακών της στοιχείων, τον τρόπο με τον οποίο καθορίζει το ανακτήσιμο ποσό της υπηρεσίας ή το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και όταν αναγνωρίζει ή αναστρέφει την αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.14 Αποζημίωση για απομείωση

Η αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που είχαν υποστεί ζημιά, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν θα συμπεριλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα όταν η αποζημίωση καθίσταται απαιτητή

Η απομείωση ή ζημιά στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτους και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή στοιχείων ενεργητικού αντικατάστασης είναι χωριστά οικονομικά γεγονότα και λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.15 Διαγραφή

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων διαγράφεται:

α. κατά τη διάθεση

β. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνητικά παρεχόμενες υπηρεσίες από τη χρήση ή τη διάθεσή τους.

Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται σε

πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός εάν η IPSAS 13 απαιτεί διαφορετικά για πώληση και εκμίσθωση).

Εντούτοις, μια οντότητα η οποία, στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων της, πωλεί τακτικά στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχει για μίσθωση σε άλλους, μεταβιβάζουν τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού σε αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν παύουν να είναι μισθωμένα και διακρατούνται προς πώληση. Τα έσοδα από την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως έσοδα σύμφωνα με την IPSAS 9, Έσοδα από Συναλλαγές Συναλλάγματος.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί με διάφορους τρόπους (π.χ. με πώληση, με σύναψη χρηματοδοτικής μίσθωσης ή με δωρεά). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια της IPSAS 9 για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Η IPSAS 13 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Εάν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων και εξοπλισμού το κόστος αντικατάστασης μέρους του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους ανεξάρτητα από το αν το ανταλλακτικό μέρος αποσβέστηκε ξεχωριστά. Εάν δεν είναι εφικτό για μια οικονομική οντότητα να καθορίσει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του ποσού του κόστους του αντικατασταθέντος τμήματος κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής του.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης, εάν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

8.16 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν, για κάθε κατηγορία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις:

α. τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της ακαθάριστης λογιστικής αξίας.

β. τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους απόσβεσης.

γ. την ωφέλιμη ζωή ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.

δ. την ακαθάριστη λογιστική αξία και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις (συγκεντρωμένες με συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

ε. τη συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου που δείχνει:

(i) προσθήκες.

(ii) εκποιήσεις

(iii) εξαγορές μέσω συνδυασμών του δημοσίου τομέα.

(iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται ή αντιστρέφονται απευθείας σε καθαρά περιουσιακά στοιχεία / μετοχές σύμφωνα με την IPSAS 21 ή IPSAS 26. ανάλογα με την περίπτωση.

(v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα σε ευρώ σύμφωνα με την IPSAS 21 ή IPSAS 26, κατά περίπτωση.

(vi) ζημίες απομείωσης που αντιστρέφονται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα σύμφωνα με την IPSAS 21 ή IPSAS 26, κατά περίπτωση.

(vii) αποσβέσεις.

(viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής μιας εκμετάλλευσης στο

εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας · και

(ix) άλλες αλλαγές.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις:

α. την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών της κυριότητας και των ενσώματων ακινητοποιήσεων που δεσμεύονται ως χρεόγραφα για υποχρεώσεις.·

β. το ποσό των δαπανών που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά τη διάρκεια της κατασκευής του.

γ. το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού.

δ. εάν δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην κατάσταση οικονομικής κατάστασης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους για τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που έχουν υποστεί απομείωση, έχουν χαθεί ή εγκαταλειφθεί και περιλαμβάνονται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα .

Εάν μια κλάση ενσώματων ακινητοποιήσεων παρουσιάζεται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

α. η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

β. η ύπαρξη ανεξάρτητου εκτιμητή.

γ. τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων,

δ. ο βαθμός στον οποίο οι εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων καθορίστηκαν άμεσα με αναφορά σε παρατηρήσιμες τιμές σε μια ενεργό αγορά ή σε πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά με όρους εμπορικού ρίσκου ή εκτιμήθηκαν χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης.

ε. το πλεόνασμα αναπροσαρμογής, το οποίο υποδεικνύει την αλλαγή για την περίοδο και τυχόν περιορισμούς στην κατανομή του υπολοίπου στους μετόχους ή άλλους μετόχους ·

στ. το άθροισμα όλων των πλεονασμάτων επανεκτίμησης για μεμονωμένα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εντός του κλάδου αυτού και

ζ. το άθροισμα όλων των ελλειμμάτων αναπροσαρμογής για μεμονωμένα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εντός του κλάδου. (IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board, 2018)

Κεφάλαιο 9^ο Ακίνητα που χρησιμοποιεί – διαχειρίζεται το Δημόσιο

9.1 Γενικά

Κάθε ακίνητο του ελληνικού δημοσίου μπορεί να ταξινομηθεί κατ' αντιστοιχία στα χαρτοφυλάκια που αναφέρονται στο άρθρο με τίτλο «Λογιστικοί χειρισμοί στα Δ.Π.Χ.Π έναντι των Λογιστικών – Φορολογικών Βιβλίων μιας επιχείρησης για τα ακίνητα». που δημοσιεύτηκε στο περιοδικό Λογιστής το 2008 από τον Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Λιάπη Κωνσταντίνο και να ταξινομηθεί με τους αντίστοιχους οικονομικούς και λογιστικούς χειρισμούς όπως παρακάτω:

- Χαρτοφυλάκιο ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων
- Χαρτοφυλάκιο διαθέσιμων προς πώληση ακινήτων
- Χαρτοφυλάκιο επενδυτικών ακινήτων
- Χαρτοφυλάκιο ακινήτων ως στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού
- Χαρτοφυλάκιο ακινήτων διαμέσου leasing

9.2 Χαρτοφυλάκιο Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων

Σε αυτό ταξινομούνται ακίνητα, τα οποία το ελληνικό δημόσιο χρησιμοποιεί ως βοηθητικά στοιχεία στην άσκηση της εκμετάλλευσης της (πχ γραφειακοί χώροι, αποθηκευτικοί χώροι, χώροι άθλησης, στρατόπεδα κ.α). Πρέπει να τονιστεί ότι επί των ακινήτων αυτών ισχύει ότι έχει τόσο την οικονομική κυριότητα (την ουσιαστική και μακροπρόθεσμη χρήση τους) όσο και τη νομική κυριότητα τους (νομικό ιδιοκτησιακό καθεστώς - κτήση εμπράγματος δικαιώματος).

Λογιστικό η κτήση του ακινήτου καταχωρείται με παραστατικό το συμβόλαιο αγοράς, την αποδοχή της κληρονομιάς - δωρεάς ή το Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως για την απαλλοτρίωση του, γενικά με κάθε παραστατικό που αποδεικνύει την κυριότητα επί του ακινήτου. Θα πρέπει να διαχωριστεί η αξία της γης (οικοπέδου), από τα κτήρια, για την οποία δεν θα πραγματοποιούνται αποσβέσεις από το συνολικό κόστος κτήσης.

Έτσι η εγγραφή κτήσης σήμερα στα ΝΠΔΔ θα έχει ως ακολούθως.

Πχ, Κόστος αγοράς ή απαλλοτριώσεως ακινήτου 100.000 € εκ των οποίων το κόστος της γης ανέρχεται στο ποσό των 20.000 €.

11.....Κτίρια	80.000
10.... Γήπεδα - Οικόπεδα	20.000
38.00 Ταμείο	100.000

Αντίστοιχα με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 το 2023 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές

3.1.1.. Κτίρια και συναφείς υποδομές	80.000
3.1.5.01.. Γή	20.000
8... Λογαριασμοί καθαρής θέσης	100.000

Στο ΠΔ 205/1998 αναφέρεται ρητά ότι τα έξοδα κτήσεως του ακινήτου όπως πχ ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων δεν

περιλαμβάνονται στην τιμή αγοράς αλλά καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» από όπου και αποσβένονται είτε εφάπαξ (κατά το έτος της αγοράς) είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Στο ΠΔ 54/2018 αντιθέτως δεν γίνεται καμία μνεία για τα έξοδα κτήσεως και τον τρόπο αποσβέσεως τους. Συνεπώς αυτά ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης του ακινήτου που δύναται να αποσβεσθεί, εκτός και εάν προβλεφθεί διαφορετικά στο αντίστοιχο προεδρικό διάταγμα που θα εκδοθεί μέχρι την 01.01.2023.

Το κτίριο αντιθέτως αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης ανάλογα με τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής και βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως. Η εγγραφή της απόσβεσης στην πρώτη περίπτωση έχει ως ακολούθως:

Π.χ, για ωφέλιμη ζωή 30 έτη και υπολ. αξία 50.000 €

Υπολογίζεται ετήσια απόσβεση= (κόστος ακινήτου –υπολ. αξία)/ έτη ωφέλιμης ζωής.

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων	1.000	
ή		
85.01 Αποσβέσεις κτιρίων	1.000	
11.99 Αποσβεσμένο κτίριο		1.000

Το 2023 με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 και εν γένει των IPSAS τα ΝΠΔΔ θα συνεχίσουν να κάνουν αποσβέσεις μόνο για το κτίριο, όμως η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου θα επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς, εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή θα λογίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης. Η επισκευή του κτιρίου δεν θα είναι ανασταλτικός παράγοντας για την συνέχιση της απόσβεσης του. Οπότε θα έχουμε:

2.8.....Αποσβέσεις	1.000	
--------------------	-------	--

3.1.1....Σωρευμένες αποσβέσεις..... 1.000

Φορολογικά οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο και μειώνουν το φορολογικό βάρος. Εφόσον το ακίνητο πουληθεί, πραγματοποιούνται οι κάτωθι εγγραφές:

Π.χ., πώληση ακινήτου αξίας κτήσης 80.000 € αναλογούντος οικοπέδου 20.00 € και σωρευμένες αποσβέσεις 15.000 € έναντι ποσού 120.000 €.

38.00	Ταμείο	120.000	
	11.00Κτίριο		80.000
	10.00Οικόπεδο		20.000
11.99	Αποσβεσμένο Κτίριο	15.000	
	81.03.00 Κέρδη από Εκποίηση Ακινήτου		35.000

Με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

8...	Λογαριασμοί καθαρής θέσης	120.000	
	3.1.1..Κτίρια και συναφείς υποδομές		80.000
	3.1.5.01..Γή		20.000
3.1.1	Σωρευμένες αποσβέσεις...	15.000	
	7.1.3.01 Κέρδη και ζημιές από διάθεση παγίων		35.000

Τα κέρδη από πώληση ακινήτου φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την οικονομική επιστήμη στη διάρκεια του χρόνου, οι αξίες μεταβάλλονται απόρροια των συνθηκών ζήτησης και προσφοράς αλλά και των αλλαγών που επέρχονται στις τιμές των υλικών, οι οποίες επηρεάζουν τα διάφορα στοιχεία κόστους των ακινήτων. Σήμερα καθώς το ακίνητο χρησιμοποιείται από τον δημόσιο φορέα πρέπει να ελέγχεται για ενδεχόμενη απομείωση της αξίας του. Τα γήπεδα - οικόπεδα όπως προαναφέρθηκε δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις όμως στην περίπτωση της οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως τότε σχηματίζεται πρόβλεψη η οποία και καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

Στα IPSAS και σύμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 17 εναλλακτικά της τήρησης του ιστορικού κόστους, παρέχεται η δυνατότητα επανεκτίμησης των ιδιοχρησιμοποιουμένων ακινήτων στην εύλογη αξία τους μέσω των γενικά παραδεκτών μεθόδων εκτίμησης αξίας των ακινήτων που πραγματοποιούνται από τους εκτιμητές ακινήτων. Η διαφορά ανάμεσα στο κόστος κτήσης μείων τις σωρευμένες αποσβέσεις από την εύλογη αξία καταχωρείται απευθείας στα κεφάλαια του ΝΠΔΔ σε ειδικό αποθεματικό από «επανεκτίμηση ακινήτων».

Π.χ., κόστος οικοπέδου 20.000 €, κόστος κτιρίου 80.000 € σωρευμένες αποσβέσεις 15.000 εύλογη αξία οικοπέδου 30.000 €. Εύλογη αξία κτιρίου 100.000 €.

10.00 Οικόπεδα (30.000 - 20.000)	10.000
11.00 Κτίριο-Εγκ/σεις Κτιρίων	35.000 (100.000+15.000- 80.000)
41.07 Διαφορές. από Αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	45.000

Σε περίπτωση πώλησης, η διαφορά από αναπροσαρμογή της αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων προσαυξάνει τα κέρδη του ΝΠΔΔ, δηλαδή πραγματοποιείται η εγγραφή.

Π.χ., πώληση έναντι ποσού 150.000 €

38.00 Ταμείο	150.000
11.00 Κτίριο – Εγκ/σεις Κτιρίων	100.000
10.00 Οικόπεδα	30.000
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	15.000
41.07 Διαφορές. από Αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	45.000
81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτου	80.000

Σημειώνεται ότι μετά την επανεκτίμηση, οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται επί του νέου κόστους κτήσης του κτιρίου, αλλά το ετήσιο έξοδο παραμένει τελικά το ίδιο με το αρχικό, λόγω του

συμψηφισμού με τις αξίες που μεταφέρονται ετησίως στα αποτελέσματα από το σχετικό αποθεματικό.

Με την εφαρμογή των IPSAS τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που δεν παρουσιάζουν σημαντικές και ευμετάβλητες (πχ κτίρια) μεταβολές στην εύλογη αξία τους, χρειάζεται να γίνεται επανεκτίμηση τους κάθε τρία ή πέντε χρόνια. Σε περίπτωση δε έκτακτων συνθηκών δύναται η επανεκτίμηση να διενεργείται κάθε χρόνο. Η δε παραπάνω λογιστικές εγγραφές θα είναι όπως παρακάτω:

Π.χ., κόστος οικοπέδου 20.000 €, κόστος κτιρίου 80.000 €
σωρευμένες αποσβέσεις 15.000 εύλογη αξία οικοπέδου 30.000 €.
Εύλογη αξία κτιρίου 100.000 €.

3.1.5.01..Γή 10.000
(30.000 - 20.000)

3.1.1..Κτίρια και συναφείς υποδομές 35.000
(100.000+15.000-80.000)

7.2.3.01Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά
στοιχεία 45.000

Π.χ., πώληση έναντι ποσού 150.000 €

8... Λογαριασμοί καθαρής θέσης 150.000

3.1.1..Κτίρια και συναφείς υποδομές 100.000

3.1.5.01..Γή 30.000

3.1.1 Σωρευμένες αποσβέσεις... 15.000

7.2.3.01Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά
στοιχεία 45.000

8.2.3 Αποθεματικά εύλογης αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων
80.000

Τα ΝΠΔΔ μπορούν είτε να επιχορηγηθούν από τον Τακτικό Προϋπολογισμό είτε μέσω του Προγράμματος Δημόσιων Επενδύσεων, είτε από κάποιο άλλο ΝΠΔΔ ή γενικά Οργανισμό , είτε από κάποιο Ευρωπαϊκό Πρόγραμμα Επενδύσεων, προκειμένου να βελτιώσουν τις νέες δραστηριότητες τους ή ακόμα και να

βελτιώσουν τις υπάρχουσες εισάγοντας καινοτόμες τεχνολογίες, βελτιώσεις εγκαταστάσεων και δημιουργία νέων, οι οποίες προάγουν τον σκοπό για τον οποίο έχουν συσταθεί. Όταν πραγματοποιηθεί η επιχορηγούμενη δαπάνη στα φορολογικά βιβλία καταχωρείται στο λογαριασμό παγίων ανάλογα με το είδος της επένδυσης.

Όταν εισπραχθεί η επιχορήγηση καταχωρείται σε χρέωση ταμείου με πίστωση ειδικό αποθεματικό από επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων, ήτοι:

38.03..... Καταθέσεις όψεως	100.000
43.0X.....Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	100.000

Το αποθεματικό παγίων επενδύσεων αποσβένεται κατά τις χρήσεις με τον ίδιο συντελεστή αποσβέσεως που έχει και το επιχορηγούμενο πάγιο, η δε εγγραφή που πραγματοποιείται είναι η ακόλουθη:

43.0X.... Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	1.000
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	1.000

Στα IPSAS οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους όταν αναμένεται με βεβαιότητα ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί και το ΝΠΔΔ θα συμμορφωθεί με όλους τους προβλεπόμενους όρους του προγράμματος στο οποίο ζήτησε την υπαγωγή της

Οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με την αγορά ενσωμάτων παγίων και εδαφικών εκτάσεων (αποθεμάτων) δεν εμφανίζονται στο αποθεματικό παγίων επενδύσεων αλλά συνήθως περιλαμβάνονται στις υποχρεώσεις και συγκεκριμένα στο λογαριασμό Έσοδα επομένων χρήσεων.

43.0X Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	10.000
56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων	10.000

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν ενσώματα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, τα οποία αποσβένονται μεταφέρονται ως έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με τη

σταθερή μέθοδο σύμφωνα με την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και κατ, αντιστοιχία του σχετικού εξόδου απόσβεσης.

56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων 1.000

74.XX Έσοδα από επιχορηγήσεις 1.000

Αντιθέτως οι επιχορηγήσεις που αφορούν στα αποθέματα των εδαφικών εκτάσεων μεταφέρονται ως έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε μείωση του σχετικού κόστους πωληθέντων, κατά την πώληση των εκτάσεων.

56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων 25.000

75... Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης 25.000

9.3 Χαρτοφυλάκιο διαθέσιμων προς πώληση ακινήτων

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί με διάφορους τρόπους (π.χ. με πώληση, με σύναψη χρηματοδοτικής μίσθωσης ή με δωρεά). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια της IPSAS 9 για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Η IPSAS 13 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την πώληση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός εάν η IPSAS 13 απαιτεί διαφορετικά για πώληση και εκμίσθωση).

Επίσης, όταν μια οντότητα η οποία, στο πλαίσιο των συνήθων δραστηριοτήτων της, πωλεί τακτικά στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχει για μίσθωση σε άλλους, μεταβιβάζουν τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού σε αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν παύουν να είναι μισθωμένα και διακρατούνται προς πώληση. Τα έσοδα από την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως έσοδα σύμφωνα με την IPSAS 9, Έσοδα από Συναλλαγές Συναλλάγματος.

9.4 Χαρτοφυλάκιο ακινήτων ως στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού

Ορισμένα ΝΠΔΔ (πχ ΑΟΟΑ) που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή ακινήτων ή την αλλαγή χρήσης ακινήτων. Σε αυτά τα ΝΠΔΔ, για σκοπούς λογιστικών χειρισμών σύμφωνα με τα IPSAS εφαρμόζονται οι διατάξεις του IPSAS περί αποθεμάτων. Τα ακίνητα κατασκευάζονται συνήθως μέσω της χρήσης του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη, σωρεύοντας όλο το κόστος της κατασκευαστικής περιόδου, ενώ στη συνέχεια μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεμάτων. Ο λογαριασμός 15 ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση δεν φαίνεται να λειτουργεί για τα ακίνητα αυτού του χαρτοφυλακίου αλλά χρησιμοποιείται περισσότερο για κατασκευή ακινήτων τα οποία στη συνέχεια ή θα αποτελέσουν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή επενδυτικά ακίνητα για τα ΝΠΔΔ. Σε αυτό το χαρτοφυλάκιο προορίζονται για άμεση πώληση, όπως και τα αποθέματα εμπορευμάτων.

Τα στοιχεία κόστους, η αγορά των οικοπέδων καθώς και όλες οι δαπάνες κατασκευής του ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό» παραγωγή σε εξέλιξη» με την κάτωθι εγγραφή:

23.XX Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000	
50.XX Προμηθευτές		10.000
ή 38.00 Ταμείο		ή 10.000

Με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

3.1.1.XX Κτίρια και συναφείς υποδομές	10.000	
ή 4.2 Μετρητά και καταθέσεις		ή 10.000

Μετά το πέρας της κατασκευαστικής περιόδου, τα ακίνητα μεταφέρονται στον λογαριασμό των αποθεμάτων προϊόντων.

21.XX Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	150.000	
23XX Παραγωγή σε εξέλιξη		150.000

Με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

3.1.7.XX. Πάγια υπό κατασκευή	150.000	
3.2.3 Παραγωγή σε εξέλιξη		150.000

Τα αποθέματα ακινήτων ελέγχονται για απομείωση της αξίας τους όλο το χρονικό διάστημα που κατέχονται από το ΝΠΔΔ. Σε περίπτωση υποαξίας πραγματοποιείται η εγγραφή:

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων	100.000	
21.00 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		100.000

Με την πλήρη εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 από το 2023 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

3.1.1.XX.94 Απομειώσεις	100.000	
7.6.3 Απομειώσεις παγίων στοιχείων		100.000

Η προτεινόμενη εγγραφή στην πώληση είναι:

30.XX Απαιτήσεις από πώληση αγαθών και υπηρεσιών	500.000	
71XX Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		500.000

Με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

4.8.8 Απαιτήσεις από διαθέσιμα παγίων	500.000	
1.4.....Πωλήσεις		500.000

Το κόστος πωληθέντων μεταφέρεται συγκεντρωτικά στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με την απογραφή αποθεμάτων. Η δε εγγραφή είναι:

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	250.000	
21.00 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		250.000

Φορολογικά και με την ψήφιση του σχετικού νομοσχεδίου για το ΦΠΑ επί των ακινήτων τόσο με την χρέωση της παραγωγής σε εξέλιξη με τις δαπάνες που έχουν ΦΠΑ, όσο και κατά την εγγραφή πώλησης προστίθεται στις εγγραφές ο λογαριασμός 54.00 του ΦΠΑ.

Το κόστος ιδιοκατασκευής των παγίων στοιχείων του ΝΠΔΔ που κατασκευάζονται με δικά του μέσα παρακολουθείται και

προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 και εν συνεχεία καταχωρείται στους ανάλογους υπολογαριασμούς του 15 και πίστωση στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 78.00. Με την ολοκλήρωση της κατασκευής μεταφέρεται το συνολικό κόστος στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

9.5 Χαρτοφυλάκιο επενδυτικών ακινήτων

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό καταχωρούνται κατά κύριο λόγο ακίνητα τα οποία μισθώνονται ή ακίνητα τα οποία το ΝΠΔΔ κατέχει προσδοκώντας μακροπρόθεσμα την επίτευξη υπεραξιών. Τα ΝΠΔΔ που συνήθως κατέχουν μεγαλύτερα χαρτοφυλάκια επενδυτικών ακινήτων είναι τα μετοχικά ταμεία πχ Αεροπορίας. Ένα ΝΠΔΔ καταγράφει τα επενδυτικά ακίνητα με τις ίδιες εγγραφές είτε είναι από αγορά είτε από κατασκευή. Η λογιστική αντιμετώπιση τους είναι όπως παρακάτω:

Πχ Η κατασκευή ενός ξενοδοχείου με αγορά οικοπέδου.

15.00.XX Απαλλοτριώσεις και αγορές εδαφών	100.000	
38.00 Ταμείο		100.000
15.01.XX Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων	200.000	
38.00 Ταμείο		200.000

Εν συνεχεία το κόστος αυτό θα μεταφερθεί όπως παρακάτω:

10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα	100.000	
15.00.XX Απαλλοτριώσεις και αγορές εδαφών		100.000

Τα δε μισθώματα καταχωρούνται όπως παρακάτω:

Π.χ, μίσθωμα 4.000 €

38.00 Ταμείο 4.000

~75.00.XX Έσοδα μισθωμάτων 4.000

Με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 θα έχουμε τις παρακάτω εγγραφές:

3.1.5 Γη	100.000	
4.2.1 Ταμειακά διαθέσιμα		100.000

3.1.1.XX Κτίρια και συναφείς υποδομές	200.000
4.2.1. Ταμειακά διαθέσιμα	200.000
και για το ενδεχόμενο μίσθωμα των 4.000 € από το κτίριο	
4.2.1 Ταμειακά διαθέσιμα	4.000
1.4.3.XX Μισθώματα	4.000

Τα επενδυτικά ακίνητα σύμφωνα με το ΠΔ 203/1998 αποτιμώνται και αποσβένονται όπως όλα τα υπόλοιπα ακίνητα. Στο ΠΔ 54/2018 στις εξαιρούμενες διατάξεις που θα εφαρμοστούν από 1-01-2023 αναφέρεται ότι τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται είτε στο κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες και απομειώσεις είτε στην εύλογη αξία τους η οποία όμως προσδιορίζεται ετησίως. Όταν όμως αποτιμάται στην εύλογη αξία το ακίνητο δεν αποσβένεται. Δεν αποσβένονται κυρίως διότι η όποια απόσβεση εμπεριέχεται (μειωτικά) στον επαναυπολογισμό της εύλογης αξίας τους. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του κόστους του ακινήτου (ή της εύλογης αξίας της προηγούμενης περιόδου αποτίμησης) καταχωρείται στα αποτελέσματα του ΝΠΔΔ π.χ., ακίνητο με υπόλοιπα κατά την 31.12.202X στους λογαριασμούς 10 (200.000€) και 11 (800.000€) αποτιμάται την 31.12.202X+1 σε 10 (300.000 €) και 11(1.000.000 €), τότε πραγματοποιείται η εγγραφή σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018

3.1.5.01 Γη	100.000
(300.000-200.000=100.000)	

3.1.1.XXΚτίρια και συναφείς υποδομές	200.000
(1.000.000-800.000=200.000)	

7.2.3.01 Κέρδη και ζημιές εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία	300.000
--	---------

Επίσης το ΝΠΔΔ πραγματοποιεί και τις εγγραφές καταχώρισης των εσόδων από μισθώματα.

Σε περίπτωση πώλησης του ακινήτου γίνονται οι εγγραφές π.χ πώληση έναντι ποσού 1.500.000:

4.2.1 Ταμειακά διαθέσιμα	1.500.000	
3.1.5.01 Γη		300.000
3.1.1.XXΚτίρια και συναφείς υποδομές		1.000.000
7.1.3.01 Κέρδη και ζημιές από διάθεση πάγιων στοιχείων		200.000

9.6 Χαρτοφυλάκιο ακινήτων διαμέσου leasing

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό καταχωρούνται ακίνητα που χρησιμοποιεί το ΝΠΔΔ αλλά η νομική κτήση κατέχεται από άλλο Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο.

Συμφωνα με τις διατάξεις του IPSAS 17 περί Leasing μια μίσθωση διακρίνεται σε λειτουργική (Operation Leasing) και χρηματοδοτική (Financial Leasing). Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν τα ακίνητα που μισθώνει το ΝΠΔΔ για χρονική διάρκεια μίσθωσης μικρότερης της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής του ακινήτου, μετά την παρέλευση της οποίας το ακίνητο παραμένει στον εκμισθωτή. Το μίσθιο καταχωρείται στα έξοδα του ΝΠΔΔ με την εγγραφή πχ μίσθιο 1.000/μήνα:

5.8.8 Υποχρεώσεις από αποκτήσεις παγίων 1.000

4.2.1 Ταμειακά διαθέσιμα	1.000
--------------------------	-------

Το ενοίκιο αναγνωρίζεται φορολογικά ως έξοδο, ενώ ενδέχεται να επιβαρύνεται από Φ.Π.Α (εξαρτάται από το είδος της μίσθωσης) και τον λογιστικό χειρισμό του από τον εκμισθωτή.

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται ακίνητα, τα οποία κατά τη μισθωτική περίοδο πληρώνεται το μίσθιο, ενώ τόσο το μέρος του οικοπέδου όσο και η υπολειμματική αξία του ακινήτου μεταβιβάζεται στον μισθωτή (σχετικές διατάξεις του IPSAS 17 περί διάρκειας, αξίας δικαίωμα αγοράς. Στην ίδια κατηγορία εντάσσονται και μακροπρόθεσμες (πέραν του συνήθους χρονικού διαστήματος) μισθώσεις (πχ στην Αγγλία αγοράζεται η χρήση των ακινήτων για 100 έτη). Στην περίπτωση αυτή παρότι δεν μεταβιβάζεται κυριότητα του ακινήτου από τα IPSAS, θεωρείται χρηματοοικονομική μίσθωση. Φορολογικά στο έξοδο της

μίσθωσης λογίζεται και ΦΠΑ όταν η μίσθωση γίνεται κυρίως από εταιρείες Leasing (Leasing Ακινήτων) Σύμφωνα με τα IPSAS το ακίνητο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο για την εταιρεία που το μισθώνει, ενώ το χρεολύσιο της υποχρέωσης προς την εταιρεία Leasing αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Το ΝΠΔΔ πραγματοποιεί την εγγραφή:

3.1.5.01	Γη	200.000
3.1.1.XX	Κτίρια και συναφείς υποδομές	800.000
5.8.8	Υποχρεώσεις από αποκτήσεις παγίων	1.000.000

Στη συνέχεια, εάν το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιείται, αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το IPSAS 16 ως ιδιοχρησιμοποιούμενο (αποσβένεται με έτη ωφέλιμης ζωής κλπ

Η υποχρέωση προς την εταιρεία Leasing εκτοκίζεται ως χρηματοοικονομική πίστωση με το επιτόκιο του Leasing με την κάτωθι εγγραφή:

5.8.6	Υποχρεώσεις από τόκους (Leasing)	1.000
5.8.8	Υποχρεώσεις από αποκτήσεις παγίων	1.000

Ενώ η πληρωμή της δόσης (τόκοι και χρεολύσιο) γίνεται με την εγγραφή:

5.8.8	Υποχρεώσεις από αποκτήσεις παγίων	1.500
2.7.1 XX	Φόροι (ΦΠΑ)	285
4,2	Ταμειακά διαθέσιμα	1.785

Κεφάλαιο 10 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα IPSAS που εξετάσαμε πραγματεύονται θέματα που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Τα επιμέρους θέματα του οποίου, εξετάσαμε εάν μνημονεύονται στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο της λογιστικής αντιμετώπισης των ακινήτων (ΠΔ 205/1998) καθώς και στο θεσμικό πλαίσιο (ΠΔ 54/2018) που θα ισχύσει από το 2023. Συναφώς θα πρέπει να αναφέρουμε ότι στην μελλοντική κατάσταση έχουν ήδη ληφθεί υπόψη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, και οι λογιστικές πολιτικές που αναφέρονται σ αυτά, ενδεχόμενη δε τροποποίηση τους θα ληφθεί υπόψη, προκειμένου να εξεταστεί η σκοπιμότητα τροποποιήσεις των υφιστάμενων κανόνων.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ
ΠΡΑΓΜΑΤΕΥΟΝΤΑΙ ΤΑ IPSAS 11,13,16 και 17

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (IPSAS 11)					
1	Λογιστική του δεδουλευμένου	Εφαρμόζεται σε όλα τα πρότυπα και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την παραδοχή του δεδουλευμένου, εκτός της κατάστασης ταμειακών ροών.	OXI	NAI	
2	Είδη συμβολαίων κατά-σκευής που μπορεί να προκύψουν στο δημόσιο τομέα.	α. σύμβαση cost plus β. σύμβαση καθορισμένης τιμής γ. συνδυασμός των παραπάνω	NAI	NAI	
3	Σύμβαση κατασκευής πολλών περιουσιακών στοιχείων.	Κριτήρια με τα οποία αντιμετωπίζεται κάθε επιμέρους κατασκευή ως μία σύμβαση.	OXI	OXI	
4	Ομάδα συμβάσεων κατασκευής περιουσιακών στοιχείων	Κριτήρια με τα οποία αντιμετωπίζεται το σύνολο των συμβάσεων ως μία.	OXI	OXI	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
5	Κόστος σύμβασης	Περιλαμβάνει τις άμεσες δαπάνες κατασκευής, το κόστος από συμβατική δραστηριότητα και έξοδα από όρους της σύμβασης	ΝΑΙ	ΝΑΙ	
6	Αναγνώριση εξόδων και εσόδων σύμβασης	Αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα σε συνάρτηση με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας	ΝΑΙ	ΝΑΙ	
Μισθώσεις (IPSAS 13)					
7	Διαχωρισμό των και κατάταξη τους.	Οι μισθώσεις διαχωρίζονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές. Η κατάταξη της μίσθωσης εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από την μορφή της.	ΟΧΙ	ΝΑΙ	
8	Κατάταξη και λογιστικοποίηση μιας μίσθωσης ακίνητου που αποτελείται από γη και κτήρια.	Κάθε στοιχείο (γη ή κτήρια) του ακινήτου εξετάζεται ξεχωριστά (ως προς τη μίσθωση). Η κατανομή του μισθώματος κατανέμεται στην έναρξη της ανάλογα με τις εύλογες αξίες. Όταν δεν μπορεί αξιόπιστα να διανεμηθούν τότε ολόκληρη η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως	ΟΧΙ	ΟΧΙ	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
		χρηματοδοτική. Εξαίρεση όταν οι δύο επί μέρους μισθώσεις είναι λειτουργικές.			
9	Ακίνητο που μισθώνεται με λειτουργική μίσθωση και μεταφέρεται στα επενδυτικά ακίνητα.	Το ακίνητο μεταφέρεται στα επενδυτικά ακίνητα και η μίσθωση αντιμετωπίζεται ως χρηματοδοτική	OXI	OXI	
10	Επενδυτικό ακίνητο που μισθώνεται και γίνεται μετάταξη του σε άλλη κατηγορία πχ ιδιοχρησιμοποιούμενο	Η χρηματοδοτική μίσθωση παραμένει ως έχει ανεξάρτητα της μεταβολής αυτής.	OXI	OXI	
11	Προεξοφλητικό επιτόκιο στις χρηματοδοτικές μισθώσεις	Ο υπολογισμός της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μίσθωσης γίνεται με προεξοφλητικό επιτόκιο, που εμπεριέχεται στη μίσθωση ή το επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.	OXI	OXI	
12	Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή	Η αξία των χρηματοδοτικών μισθώσεων αναγνωρίζεται τόσο ως περιουσιακό στοιχείο όσο και ως υποχρέωση καταβολής μελλοντικών πληρωμών μίσθωσης.	OXI	NAI	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
13	Τα αρχικά κόστη κατά τη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση μιας χρηματοδοτικής ή μιας λειτουργικής μίσθωσης που βαρύνουν τους εκμισθωτές.	Αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημιά (χρηματοδοτική μίσθωση) ή προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται ως έξοδο (λειτουργική μίσθωση).	OXI	NAI	
Επενδύσεις σε Ακίνητα (IPSAS 16)					
14	Επενδυτικό ακίνητο	Είναι ακίνητο που κατέχεται για τα ενοίκια ή για αύξηση της υπεραξίας του ακινήτου ή και τα δύο	NAI	NAI	
15	Ένα ακίνητο που κατέχεται από τον μισθωτή στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωση	Ταξινομείται και λογιστικοποιείται ως επενδυτικό ακίνητο εάν αναγνωρίζεται ως τέτοιο και ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μοντέλο της εύλογης αξίας.	OXI	OXI	
16	Τα έξοδα της καθημερινής συντήρησης ενός επενδυτικού ακινήτου.	Αναγνωρίζονται σε πλεόνασμα ή έλλειμμα κατά την πραγματοποίησή τους.	NAI	NAI	

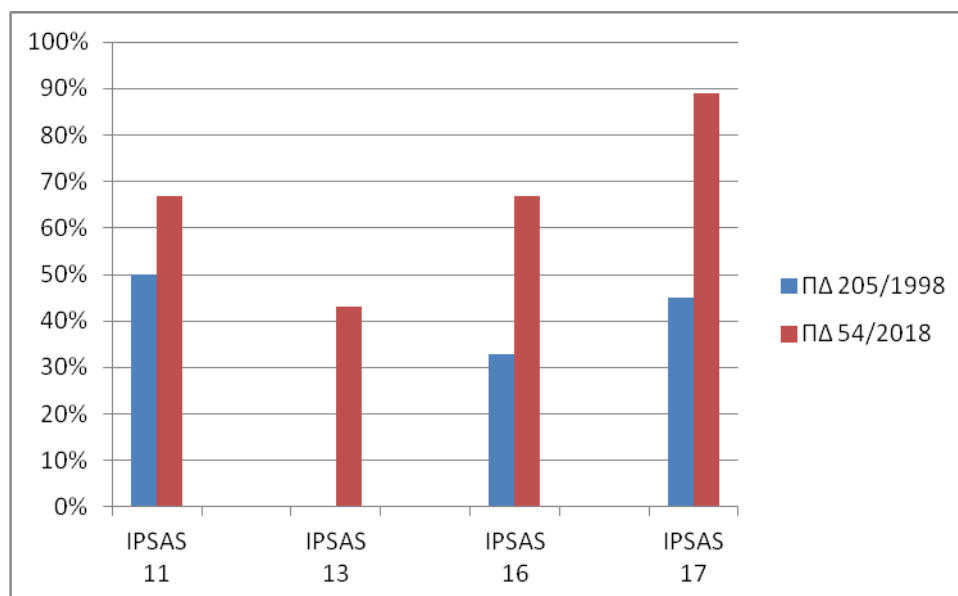
α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
17	Η λογιστική αξία τμήματος του επενδυτικού ακινήτου που αντικαθιστά ένα παλαιότερο τμήμα.	Αναγνωρίζεται εφόσον πληροί τα αναφερθέντα κριτήρια αναγνώρισης του επενδυτικού ακινήτου σε περιουσιακό στοιχείο.	ΝΑΙ	ΝΑΙ	
18	Το κόστος ενός επενδυτικού ακινήτου	Περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και τις άμεσα αναλογούσες δαπάνες.	ΟΧΙ	ΝΑΙ	
19	Το κόστος της αρχικής λειτουργίας	Προσμετράται στο αρχικό κόστος μόνο εάν είναι απαραίτητο για να λειτουργήσει το ακίνητο.	ΟΧΙ	ΝΑΙ	
20	Μετά την αρχική αναγνώριση του επενδυτικού ακινήτου	Τότε επιλέγεται είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας, είτε το μοντέλο κόστους.	ΟΧΙ	ΝΑΙ	
21	Μεταφορά ενός επενδυτικού ακινήτου σε άλλη κατηγορία.	Πραγματοποιείται μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στην χρήση	ΟΧΙ	ΟΧΙ	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
22	Απόκτηση ακινήτων με αντάλλαγμα μη χρηματικό ή συνδυασμού νομισματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων	Το κόστος μιας τέτοιας επένδυσης αποτιμάται στην εύλογη αξία. Εκτός εάν στερείται εμπορικής ουσίας και δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα τότε το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραδόθηκε.	OXI	OXI	
Ενσώματα Πάγια (IPSAS 17)					
23	Περιουσιακά στοιχεία υποδομής.	Τα στοιχεία υποδομής αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία εάν έχουν ορισμένα χαρακτηριστικά όπως: α. αποτελούν μέρος ενός δικτύου β. είναι εξειδικευμένα γ. είναι ακίνητα δ. μπορούν να υπόκεινται σε περιορισμούς στην διάθεση	NAI	NAI	
24	Περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.	Τα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς αναγνωρίζονται και επιμετρούνται μόνο όταν η οντότητα θα έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης.	OXI	OXI	
25	Αναγνώριση ακινήτου	Κριτήρια αναγνώρισης ακινήτου α. Μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή	OXI	NAI	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
		δυνατότητες εξυπηρέτησης που έχουν σχέση με το ακίνητο θα εισρεύσουν στην οντότητα. β. Το κόστος ή εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.			
26	Έξοδα συντήρησης ακινήτου	Δεν αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του ακινήτου. Αντίθετα αυτά τα έξοδα αναγνωρίζονται σε έλλειμμα ή πλεόνασμα όπως αυτά πραγματοποιήθηκαν.	ΝΑΙ	ΝΑΙ	
27	Αντικατάσταση τμήματος του ακινήτου.	Το κόστος αντικατάστασης αναγνωρίζεται στην λογιστική αξία του ακινήτου, την χρονική στιγμή που πραγματοποιείται εάν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.	ΝΑΙ	ΝΑΙ	
28	Αποτίμηση Ακινήτου	Το ακίνητο όταν αποκτάται μέσω αγοράς, το κόστος του αποτιμάται στην εύλογη αξία του. Το ακίνητο που αποκτήθηκε με μηδενικό κόστος, αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του η οποία και δεν αποτελεί αναπροσαρμογή.	ΟΧΙ	ΝΑΙ	

α/α	Θέμα	Πρόταση Χειρισμών Κατά IPSAS	Υφιστάμενη Κατάσταση (ΠΔ 205/1998)	Μελλοντική Κατάσταση (ΠΔ 54/2018)	Παρ/σεις
29	Αρχικό κόστος ενός ακινήτου	Περιλαμβάνει την τιμή αγοράς , τις άμεσες δαπάνες προκειμένου να μπορεί να λειτουργήσει καθώς και τα έξοδα αποξήλωσης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης του χώρου για την χρήση αυτού.	OXI	NAI	
30	Χειρισμός ακινήτου μετά την αρχική αναγνώριση	Εφαρμόζεται είτε το μοντέλο του κόστους, είτε το μοντέλο της επανεκτίμησης (εύλογη αξία) όποιο από τα δύο υιοθετηθεί εφαρμόζεται σε όλα τα ακίνητα που κατατάσσονται βάση IPSAS 17 (πλην επενδυτικών ακινήτων).	OXI	NAI	
31	Διαγραφή ακινήτου	Ένα ακίνητο διαγράφεται: α. κατά τη διάθεση ή β. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες εξυπηρέτησης που έχουν σχέση με το ακίνητο, για την οντότητα.	NAI	NAI	

Λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του παραπάνω πίνακα προκύπτει το παρακάτω γράφημα σύγκλισης των ΠΔ 205/1998 και ΠΔ 54/2018 με τα IPSAS:



Στο παραπάνω γράφημα παρατηρούμε την σύγκλιση του δημόσιου λογιστικού των ΝΠΔΔ με τα IPSAS ειδικότερα:

α. για το IPSAS 11 (Συμβάσεις Κατασκευής Έργων) διαφαίνεται ότι με το ΠΔ 205/1998 έχουμε σε ποσοστό 50% συμφωνία με το IPSAS 11 το οποίο αυξάνεται στο 67% με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018

β. για το IPSAS 13 (Μισθώσεις) διαφαίνεται ότι με το ΠΔ 205/1998 δεν έχουμε κανένα κοινό σημείο με το με το IPSAS 13 το οποίο όμως αυξάνεται στο 43% με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018

γ. για το IPSAS 16 (Επενδύσεις σε Ακίνητα) διαφαίνεται ότι με το ΠΔ 205/1998 έχουμε σε ποσοστό 33% συμφωνία με το IPSAS 16 το οποίο αυξάνεται στο 67% με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018

δ. για το IPSAS 17 (Ενσώματα Πάγια) διαφαίνεται ότι με το ΠΔ 205/1998 έχουμε σε ποσοστό 45% συμφωνία με το IPSAS 17 το οποίο αυξάνεται στο 89% με την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018

Από τα παραπάνω διαφαίνεται η ουσιαστική σύγκλιση του λογιστικού των ΝΠΔΔ με τα IPSAS, καθόσον όπως προαναφέρθηκε και διαφαίνεται στο γράφημα που παρουσιάστηκε, υπάρχει μια σημαντική αύξηση υιοθέτησης εννοιών και πρακτικών των IPSAS από το Ελληνικό Δημόσιο με το ΠΔ 54/2018, με κυριότερο σημείο το ότι όλες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την παραδοχή του δεδουλευμένου, εκτός της κατάστασης ταμειακών ροών.

Η υιοθέτηση κανόνων των IPSAS καθώς και των πρακτικών που υιοθετούν για την αντιμετώπιση διάφορων θεμάτων που αφορούν τα ακίνητα, από τα ΝΠΔΔ, θα έχει ως συνέπεια την αποτελεσματικότερη διαχείριση των ακινήτων που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους.

Επιπρόσθετα θα πρέπει να αναφέρουμε ότι λαμβάνοντας υπόψη τις περιπτώσεις των χαρτοφυλακίων που αναλύσαμε στο Κεφάλαιο 9^ο και των IPSAS, τα ακίνητα λογιστικά αντιμετωπίζονται είτε ως επενδυτικά είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενα. Η άντληση δε πληροφοριών για τα ακίνητα, που δεν είναι επενδυτικά προκαλεί την ανάγκη παρακολούθησή τους σε επιμέρους κατηγορίες.

Οι εφαρμοζόμενες διατάξεις του ΠΔ/54/2018 συνάδουν με τις αρχές της διαφάνειας, της ειλικρίνειας της υπευθυνότητας της λογοδοσίας και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης καθώς τα IPSAS σε όλο το εύρος τους προάγουν τις παραπάνω αρχές διαμέσου των λογιστικών πολιτικών που προτείνουν.

Συναφώς θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η Ελλάδα διαφαίνεται ότι έχει επιλέξει να μην υιοθετήσει άμεσα την εφαρμογή των IPSAS χωρίς να αλλάξουν καμία από τις απαιτήσεις τους, αλλά ως σημείο αναφοράς με την ανάπτυξη εθνικών προτύπων που χρησιμοποιούν το IPSAS ως πηγή καθοδήγησης.

Βιβλιογραφία

ifac.org (2020). Στοιχεία απο τον διαδικτυακό τόπο.

capital.gr. (2010). Αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη. capital.gr.

IFAC. (2008, Sep). *IPSAS Adoption by Governments* . IFAC.

IFAC. (2018). International Public Sector Accounting Standards Board. In *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants.

IFAC, & CIPFA. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index*.

Khan, A., & Mayes, S. (2009). *Transition to Accrual Accounting*. International Monetary Fund Fiscal Affairs Department.

Ακριβοπούλου, Χ. Μ., & Ανθόπουλος, Χ. (2015). *Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο*. Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράματα και Βοηθήματα.

Γεν.Λογ.Κράτους. (2020). *Κατάρτιση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης οικ. έτους 2020*. Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Ευρωπαϊκή, Ε. (2008). *Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ. 3. Υπηρεσία Εκδόσεων ΕΕ*.

Κονομόδης, Ι. Δ. (2020). *Απολογισμός και ισολογισμός του Κράτους*. Retrieved from konomodis-law.gr.

Κουγέας, Β. Δ. (2007). *Η αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού, έννοια και χρησιμότητα*.

Λιάπης Κ. (2008) *Λογιστικοί χειρισμοί στα Δ.Π.Χ.Π έναντι των Λογιστικών – Φορολογικών Βιβλίων μιας επιχείρησης για τα ακίνητα*. Περιοδικό Λογιστής

Μακρυδημήτρης, Α. (2008). Οι αρχές του κώδικα καλής συμπεριφοράς της δημόσιας διοίκησης. *Βήμα* , 30-32.

Μαυρίδης, Μ. (2017, Νοε 28). *Offside*. Retrieved from Offside: www.offsite.com.cy

Ντασκαγγιανάκης, Μ. (2010). Η αρχή της αμεροληψίας στη Δημόσια Διοίκηση. *Διοικητική Ενημέρωση* , ρ. 1.

Παναγόπουλος, Ι. (2015). Δημόσιο Λογιστικό. *Συνοπτικές Σημειώσεις Δημόσιου Λογιστικού* .

Παπαλουκάς, Μ. (2016). *Εισαγωγή στο Δίκαιο*.

Πούλης, Μ. (2010). *Εισαγωγή στο Δημόσιο Δίκαιο και τους Θεσμούς*.

Πρεβεδούρου, Ε. (2013). *Γενικές Αρχές Δημοσίου Δικαίου*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Ράικος, Δ. Γ., Βλάχου, Ε. Γ., & Σαββίδη, Ε. Κ. (2018). *Δημόσιες Συμβάσεις Ν.4412/2016*. Εκδόσεις Σακκούλα.

Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.