



**ΑΝΟΙΚΤΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΚΥΠΡΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ  
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

**ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ**

**ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΗ**

**ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΚΟΤΤΑΣ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ**

**ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΠΑΛΙΟΣ**

**ΛΕΥΚΩΣΙΑ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2013**

# Πίνακας περιεχομένων-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

## ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Πίνακας περιεχομένων-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ .....	2
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	8
1.1. Γενικά. ....	8
1.2. Σκοπός των IPSAS. ....	8
1.3. Σύντομο Ιστορικό. ....	9
1.4. Χαρακτηριστικά των IPSAS. ....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	14
ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	14
2.1. Γενικά. ....	14
2.2. Συνοπτική παρουσίαση των κεφαλαίων.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	16
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ.....	16
3.1. Γενικά. ....	16
3.2. Η Λογιστική αντιμετώπιση.....	17
3.2.1. Ταμειακή βάση. ....	17
3.2.2. Τα πλεονεκτήματα της ταμειακής βάσης.....	19
3.2.3. Τα μειονεκτήματα της ταμειακής βάσης. ....	19
3.2.4. Δεδουλευμένη βάση. Ο ρόλος και η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα. ....	20
3.2.4.1. Η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού.....	21
3.2.5. Τα πλεονεκτήματα της δεδουλευμένης βάσης. ....	24
3.2.6. Τα μειονεκτήματα και τα προβλήματα εφαρμογής της δεδουλευμένης βάσης στο Δημόσιο Τομέα. ....	25
3.2.7. Η σύγκριση των δύο λογιστικών βάσεων στο δημόσιο τομέα. ....	28
3.2.8. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS). ....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	31
ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ .....	31
4.1. Η περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	31
4.2. Ευρωπαϊκή Επιτροπή .....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	35
ΕΡΕΥΝΑ: ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ .....	35
5.1. Εισαγωγή.....	35
5.2. Το περιεχόμενο του προσαρτήματος του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και το περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες. ....	38
5.2.1. Το προσάρτημα σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο.....	39
5.2.2. Οι γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ .....	39
5.2.2.1. Σημαντικές λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούν τα Νοσοκομεία.....	39
5.2.2.2. Ενσώματα πάγια.....	40

5.2.2.3. Κεφαλαιοποίηση εξόδων.....	41
5.2.2.4. Κόστος δανεισμού.....	41
5.2.2.5. Άυλα Περιουσιακά στοιχεία.....	42
5.2.2.6. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	42
5.2.2.7. Αποθέματα.....	43
5.2.2.8. Επενδύσεις.....	43
5.2.2.9. Επενδύσεις σε ακίνητα.....	44
5.2.2.10. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα.....	45
5.2.2.11. Παροχές στο προσωπικό.....	45
5.2.2.12. Προβλέψεις.....	47
5.2.2.13. Αναγνώριση εσόδων- Εξόδων.....	47
5.2.2.14. Τμηματική ανάλυση των δραστηριοτήτων των Νοσοκομείων.....	48
5.2.2.15. Μισθώσεις.....	48
5.2.2.16. Δωρεές παγίων -Λοιπά στοιχεία καθαρής θέσης.....	48
5.2.2.17. Κεφάλαιο.....	48
5.2.2.18. Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων ,γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.....	49
5.2.2.19. Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη.....	49
5.2.2.20. Κίνδυνος επιτοκίου.....	50
5.2.2.21. Ανάλυση πιστωτικού κινδύνου.....	50
5.2.2.22. Ανάλυση κινδύνου ρευστότητας.....	50
5.2.2.23. Γεγονότα μετά την ημερομηνία Κατάστασης Οικονομικής Θέσης.....	50
5.2.2.24. Προβλέψεις.....	51
5.2.2.25. Επίδικες ή υπό Διαιτησία Διαφορές.....	51
5.2.2.26. Αριθμός Απασχολημένου Προσωπικού.....	51
5.3. Σύγκριση Χρηματοοικονομικών δεικτών μεταξύ κλαδικού λογιστικού σχεδίου και των ΔΛΠ στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες.....	51
5.3.1. Γενικά.....	51
5.3.2. Οι λογιστικές καταστάσεις και οι Αριθμοδείκτες.....	52
5.3.3. Δείκτες ρευστότητας.....	54
5.3.4. Δείκτες Δραστηριότητας.....	60
5.3.5. Δείκτες Αποδοτικότητας.....	72
5.4. Οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες.....	76
5.4.1. Γενικά.....	76
5.4.2. Υποβολή καταστάσεων ταμειακών ροών από τις Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες.....	77
5.4.3. Οφέλη των πληροφοριών από τις καταστάσεις των ταμειακών ροών.....	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	82
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	82
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....	88
ΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.....	88
Γενικά.....	88
Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών(International Federation of Accountants IFAC).....	88
Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB).....	89
Το Διεθνές Συμβούλιο Ελέγχου και Ασφάλειας Προτύπων ( International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).....	90

Το Συμβούλιο των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής Εκπαίδευσης (International Accounting Education Standards Board).....	90
Ομάδα Ελέγχου (Monitoring Group- MG) .....	91
ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ IPSAS: .....	92
IPSAS 1: Presentation of Financial Statements (Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων). ....	92
IPSAS 2: Cash Flow Statements (Καταστάσεις Ταμειακών Ροών).....	92
IPSAS 3: Net Surplus or Deficit for the Period -Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies (διόρθωση σημαντικών λαθών και αλλαγές στις λογιστικές αρχές) .....	92
IPSAS 4: The Effects of changes in Foreign Exchange Rates (Αποτελέσματα των αλλαγών των συναλλαγματικών ισοτιμιών).....	93
IPSAS 5: Borrowing Cost (Εξοδα δανεισμού).....	93
IPSAS 6: Consolidated Financial Statements-Accounting for Controlled Entities (Ενοποιημένες Λογιστικές Καταστάσεις). ....	93
IPSAS 7: Accounting for Investments in Associates - Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ..	94
IPSAS 8: Financial Reporting of Interest in joint ventures (Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες). ....	94
IPSAS 9: Revenue from exchange transactions (Εσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής). ....	94
IPSAS 10: Financial reporting in Hyperinflationary Economies. (Υπερπληθωρισμός). ....	95
IPSAS 11: Construction Contracts (Συμβάσεις Κατασκευών). ....	95
IPSAS 12: Inventories (Αποθέματα). ....	95
IPSAS 13: Leases (Μισθώσεις).....	96
IPSAS 14: Events after reporting date (Οψιγενή γεγονότα). ....	96
IPSAS 15: Financial Instruments: Disclosure and Presentation - Replaced by IPSAS 28- (Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση – Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 28). ....	96
IPSAS 16: Investment Property (Επενδυτικά Πάγια). ....	96
IPSAS 17: Property, Plant and Equipment (Ενσώματες ακινητοποιήσεις ενεργητικού). ....	96
IPSAS 18: Segment reporting (Πληροφορίες ανά τομέα). ....	97
IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets (Προβλέψεις, ενδεχόμενες ζημιές και ενδεχόμενα κέρδη). ....	97
IPSAS 20: Related Party Disclosures (Γνωστοποιήσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών). ....	97
IPSAS 21: Impairment of Non-cash-generating Assets (Απομείωση παγίων στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών). ....	97
IPSAS 22: Disclosure of Financial Information about the General Government Sector (Λογιστικές Γνωστοποιήσεις σχετικά με το σύνολο του Δημόσιου Τομέα).....	98
IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions -Taxes & Transfers (Εσοδα από μη συναλλαγές ανταλλαγής – Φόροι & Μεταβιβάσεις).....	98
IPSAS 24: Presentation of Budget Information in Financial Statements (Λογιστικές Γνωστοποιήσεις των προϋπολογισμών).....	99
IPSAS 25: Employee Benefits (Παροχές στους εργαζομένους).....	99
IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets (Απομείωση παγίων στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών). ....	99
IPSAS 27: Agriculture (Αγροτική δραστηριότητα). ....	99
IPSAS 28: Financial Instruments: Presentation. (Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση). ....	99
IPSAS 29: Financial Instruments: Recognition and Measurement ..... ( Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση). ....	100

IPSAS 30: Financial Instruments: Disclosures (Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις). ..	100
IPSAS 31: Intangible Assets (Άυλα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού). .....	101
IPSAS 32: Ρυθμίσεις παραχώρησης υπηρεσιών: Εκχωρητής (Παραχωρούσα αρχή). .....	101
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	103
SUMMARY .....	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	105
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ .....	105
ΕΡΕΥΝΕΣ-ΜΕΛΕΤΕΣ.....	107
ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ.....	108

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΔΛΠΔΤ : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

IAS: International Accounting Standards- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

IFRS: International Financial Reporting Standards- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

ΔΠΧΠ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

IFAC: International Federation of Accountants -Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών.

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board- Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.

IASB: International Accounting Standards Board -Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

PSC: Public Sector Committee-Επιτροπή Δημοσίου Τομέα.

IASC: International Accounting Standards Committee-Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

PIOB: Public Interest Oversight Board- Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος.

MG: Monitoring Group-Ομάδα Ελέγχου.

IAESB: International Accounting Education Standards Board-Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Λογιστικής Εκπαίδευσης.

IESBA: International Ethics Standards Board for Accountants-Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ηθικής για τους Λογιστές.

ΔΝΤ : Διεθνές Νομισματικό Ταμείο.

ΠΑΗΕ : Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμένων Εθνών.

NPM: New Public Management- Νέα Δημόσια Διοίκηση (Ν.Δ.Δ).

SNA: System of National Accounts -Σύστημα Εθνικών Λογαριασμών.

GFS: government financial statistics - Κυβερνητικές Χρηματοοικονομικές Στατιστικές.

GPFR: general purpose financial reports -Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού.

ΣΔΠΤ: Σύμπραξη Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα.

ΛΣ : Λογιστικό Σχέδιο.

OECD: Organization for Economic Cooperation and Development -Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης.

FIFO : First In, First Out -Πρώτο εισερχόμενο, πρώτο εξερχόμενο.  
LIFO: Last in, First Out-Τελευταίο εισερχόμενο, πρώτο εξερχόμενο.  
ΕΛΤΕ : Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης.  
ΦΕΚ : Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.  
Υ.Π.Ε : Υγειονομική Περιφέρεια Ελλάδος.  
ΓΝ : Γενικό Νοσοκομείο.  
ΠΔ : Προεδρικό Διάταγμα.  
ΔΕΚΟ: Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί.  
ΝΠΔΔ : Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.  
ΟΓΑ : Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων.  
ΙΚΑ : Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. Γενικά.

Η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (ΔΛΠΔΤ – International Public Sector Accounting Standards-IPSAS), σε δεδουλευμένη βάση είναι η σημαντικότερη εξέλιξη στην λογιστική Δημοσίου τομέα.

Στις αναπτυγμένες χώρες η λογιστική του δημοσίου τομέα θεωρείται σημαντικός παράγοντας των μεταρρυθμίσεων, ενώ στις αναπτυσσόμενες χώρες αποτελεί εργαλείο σύγχρονης οικονομικής διαχείρισης και παράγοντας απέναντι στη διαφθορά και απάτη μέσω της ποιότητας και του όγκου των πληροφοριών που προσφέρει.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) είναι λογιστικά πρότυπα που αποσκοπούν στην ποιοτικότερη πληροφόρηση μέσω των οικονομικών καταστάσεων από φορείς του δημοσίου τομέα, ώστε να οδηγούν σε αποτελεσματικότερες αποφάσεις μέσω της ορθολογικής κατανομής των πόρων, ενώ παράλληλα βελτιώνουν την διαφάνεια και την λογοδοσία μέσω των διευρυνμένων γνωστοποιήσεων που δημοσιοποιούνται υποχρεωτικά μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα πρότυπα είναι οδηγίες για τον λογιστικό χειρισμό γεγονότων, δηλαδή τον προσδιορισμό, την αναγνώριση, την αποτίμηση, την παρουσίαση και γνωστοποίηση γεγονότων που επηρεάζουν την οικονομική θέση του δημοσίου φορέα. Στην απουσία ενός άμεσα εφαρμόσιμου πρότυπου IPSAS, χρησιμοποιούνται οι απαιτήσεις και οι οδηγίες άλλων IPSAS που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα, όπως ορισμοί για αναγνώριση και κριτήρια μέτρησης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που περιγράφονται σε άλλα πρότυπα.

### 1.2. Σκοπός των IPSAS.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ/IPSAS) παρέχουν βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια όσον αφορά τη δημοσιονομική πληροφόρηση. Η χρήση των IPSAS, κυρίως σε δεδουλευμένη βάση, από κυβερνήσεις και δημόσιους φορείς έχει σαν σκοπό την καλύτερη πληροφόρηση για διοίκηση και προγραμματισμό, ενώ η αναβαθμισμένη ποιό-



τητα πληροφόρησης του ευρύτερου κοινού ενισχύει τις οικονομίες των χωρών, στα πλαίσια μίας παγκόσμιας οικονομίας. Τα IPSAS αποτελούν και μια συγκριτική μέτρηση επιδόσεων από την ποιότητα των πληροφοριών της λογιστικής του δημόσιου τομέα και παρέχουν ένα εργαλείο για τη λογιστική του δημόσιου τομέα τόσο σε κεντρικό όσο και σε επίπεδο φορέων. Η υιοθέτηση IPSAS από τις κυβερνήσεις θα βελτιώσει την ποιότητα και συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που αναφέρεται από τους φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο<sup>1</sup>.

### 1.3. Σύντομο Ιστορικό.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών IFAC<sup>2</sup> (International Federation of Accountants) μέσω ενός ανεξάρτητου συμβουλίου του International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB/ Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα), εκδίδει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Η IFAC έχει αναγνωρίσει ότι ένας θεμελιώδης τρόπος να προστατευθεί το δημόσιο συμφέρον είναι η ανάπτυξη, προώθηση και η εφαρμογή των διεθνών αναγνωρισμένων προτύπων, ως μέσο εξασφάλισης της αξιοπιστίας των πληροφοριών<sup>3</sup>.

Η IFAC ίδρυσε μία επιτροπή το 1986 με τον τίτλο Επιτροπή Δημοσίου Τομέα (PSC-Public sector committee) πρόδρομος του IPSASB<sup>4</sup> (IPSASB). Το 1997 το PSC αρχίζει ένα πρόγραμμα για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων από φορείς του Δημοσίου Τομέα που καταλήγει στην έκδοση των IPSAS τα οποία ήταν βασισμένα στα International Accounting Standards (IAS-Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/ΔΛΠ) για τον ιδιωτικό τομέα, που εκδόθηκαν από την Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee-IASC), από το 1997 και ύστερα με τις αναθεωρημένες εκδόσεις. Η αρχή έγινε με την οδηγία τις κυβερνητικές οικονομικές καταστάσεις στη βάση της δεδουλευμένης της και παρείχαν τη βάση για το IPSAS 1(International Public Sector Accounting Standards 1:Presentation of Financial Statement-Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων).Το πρόγραμμα ολοκληρώθηκε το 2002 με την χρηματοδότηση από την Ασιατική τράπεζα ανάπτυξης, την IFAC, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ), το Πρόγραμμα Ανάπτυξης Ηνωμέ-

---

<sup>1</sup> IPSASB: Handbook Volume 1 -A2 Introduction 5, 2012.

<sup>2</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>3</sup> IFAC, Background Info 6, 2012.

<sup>4</sup> [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)

νων Εθνών (ΠΑΗΕ) και την Παγκόσμια Τράπεζα<sup>5</sup>. Το 2004 η επιτροπή PSC μετονομάζεται σε IPSASB με κύρια αρμοδιότητα την έκδοση προτύπων για φορείς του δημοσίου τομέα ή όπως συχνά αναφέρεται στις εκδόσεις του συμβουλίου «για οντότητες του Δημοσίου τομέα», θέλοντας να δώσει έμφαση στη ευρύτητα εφαρμογής των προτύπων από τοπικό επίπεδο σε αυτό ακόμη και ενός κράτους –Εθνικής κυβέρνησης.

Σήμερα χρησιμοποιούμε δύο όρους για την αναφορά μας σε αυτά. Αυτό συμβαίνει γιατί μέχρι τον Μάρτιο του 2002 ονομαζόταν ΔΛΠ (International Accounting Standards) και στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται «International Financial Reporting Standards» (IFRS- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης /ΔΠΧΑ).

Στα πρότυπα των IPSAS διατηρείται το κείμενο των ΔΛΠ-IAS εκτός εάν υπάρχουν ιδιαιτερότητες και λόγοι ύπαρξης αποκλίσεων. Σε αυτή την περίπτωση παρατίθενται επεξηγηματικά παραδείγματα.

#### 1.4. Χαρακτηριστικά των IPSAS.

Πριν την τελική έκδοση ενός προτύπου τηρούνται διαδικασίες διαβούλευσης. Στην τελική του μορφή η διαβούλευση παίρνει την μορφή σχεδίου έκθεσης στην οποία τα συμμετέχοντα μέλη μπορούν να πληροφορηθούν και να αναπτύξουν τις απόψεις τους .

Το IPSASB ακολουθεί μία διαδικασία για την ανάπτυξη των προτύπων IPSAS που παρέχει τη δυνατότητα σχολιασμού από τα ενδιαφερόμενα μέρη, ελεγκτών, εθνικών φορέων καθορισμού προτύπων, ρυθμιστικών αρχών, υπουργείων Οικονομικών και επαγγελματικών σωμάτων λογιστών, ιδιωτών, αλλά και οργανισμών που έχουν άμεσο ενδιαφέρον για την λογιστική πληροφόρηση από φορείς του Δημοσίου τομέα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το δημόσιο Τομέα αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα IPSAS αφορούν οντότητες του δημόσιου τομέα (public sector entities) όπως<sup>6</sup>:

---

<sup>5</sup> Αθανάσιος Ξεφτέρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Μεταπτυχιακή Διατριβή, 2009. σελ 9.

<sup>6</sup> Αθανάσιος Ξεφτέρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας 2009. σελ. 6.

- α) Εθνικές κυβερνήσεις,
- β) Περιφερειακές αρχές,
- γ) Τοπικές αρχές,
- δ) Κυβερνητικές υπηρεσίες. Εξαιρούνται οι Δημόσιες Επιχειρήσεις, Δημόσιες Τράπεζες και δημόσια πιστωτικά ιδρύματα. Μία Δημόσια Επιχείρηση η οποία εξαιρείται, πρέπει να διαθέτει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:
  - α) Να είναι έχει τη δυνατότητα να συμβάλλεται με την επωνυμία της,
  - β) Να της έχει εκχωρηθεί χρηματοοικονομική και λειτουργική δικαιοδοσία,
  - γ) Να πουλάει αγαθά και υπηρεσίες σε άλλες οντότητες με κέρδος ή πλήρη κάλυψη του κόστους,
  - δ) Να μη βασίζεται στη συνεχή χρηματοδότηση από την κυβέρνηση.

Πρόκειται ουσιαστικά για δημόσιες υπηρεσίες που έχουν δραστηριότητα στο ιδιωτικό τομέα και εφαρμόζουν τα ΔΛΠ ιδιωτικού τομέα. Παράδειγμα εξαίρεσης στην Ελλάδα, μπορούμε να αναφέρουμε την Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα δεν εφαρμόζονται σε οργανισμούς του δημοσίου τομέα οι οποίοι δραστηριοποιούνται ως χρηματοδοτικά ιδρύματα. Παραδείγματα τέτοιων δημοσίων χρηματοδοτικών οργανισμών στο εξωτερικό είναι η Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank), η Ασιατική Αναπτυξιακή Τράπεζα (Asian Development Bank), ενώ στην Ελλάδα το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και η Αγροτική τράπεζα μέχρι πρόσφατα, ως δημόσια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Το εγχειρίδιο του IPSASB έχει μεταφραστεί από τα αγγλικά σε διάφορες γλώσσες, συμπεριλαμβανομένων των γαλλικών, ισπανικών, γερμανικών, ρωσικών, κινέζικων και αραβικών. Αρμόδια για τη ελληνική έκδοση των IPSAS και των διερμηνειών τους είναι η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης και Ελέγχων), η οποία δεν έχει εκδώσει ακόμη το εγχειρίδιο<sup>7</sup> αλλά προτρέπει την εφαρμογή τους βάση νόμων και εγκυκλίων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται όταν έχουν θεσμοθετηθεί με Νόμο ή μέσω κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ το κάθε πρότυπο ορίζει την ημερομηνία έναρξης των ρυθμίσεων και των οδηγιών που περιέχει. Όταν μια οντότητα δηλώνει ότι συμμορφώνεται με τα IPSAS τότε απαιτείται η πλήρης συμμόρφωση με τα πρότυπα, ενώ αναφέρονται πάντα οι περίοδοι εφαρμογής.

---

<sup>7</sup> Ανακοίνωση ΕΛΤΕ 0005/2009 Αθήνα, 28 Ιανουαρίου 2010.

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (ΔΛΠΔΤ /IPSASB) χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, σε σχέση με αυτήν που χρησιμοποιείται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ιδιωτικού τομέα. Παραδείγματα αποτελούν η χρήση των όρων οντότητα (entity-enterprise), οικονομική θέση (financial position-balance sheet), κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (statement of financial performance-income statement), πρόσοδος (revenue) και κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (net assets/ equity).

Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα – IPSAS και η αντιστοιχία τους με τα ΔΛΠ Ιδιωτικού τομέα:

IPSAS 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων - ΔΛΠ 1,

IPSAS 2 Κατάσταση Ταμειακών Ροών - ΔΛΠ 7,

IPSAS 3 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών - ΔΛΠ 8,

IPSAS 4 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος - ΔΛΠ 21,

IPSAS 5 Κόστος Δανεισμού - ΔΛΠ 23,

IPSAS 6 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις - ΔΛΠ 27,

IPSAS 7 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις - ΔΛΠ 28,

IPSAS 8 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες - ΔΛΠ 31

IPSAS 9 Έσοδα από Συναλλαγών - ΔΛΠ 18,

IPSAS 10 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες - ΔΛΠ 29,

IPSAS 11 Κατασκευαστικά Συμβόλαια - ΔΛΠ 11,

IPSAS 12 Αποθέματα - ΔΛΠ 2,

IPSAS 13 Μισθώσεις - ΔΛΠ 17,

IPSAS 14 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς - ΔΛΠ 10,

IPSAS 15 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση - αντικαταστάθηκε από το IPSAS 28 και IPSAS 30,

IPSAS 16 Επενδύσεις σε Ακίνητα - ΔΛΠ 40,

IPSAS 17 Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός - ΔΛΠ 16,

IPSAS 18 Πληροφόρηση κατά τομέα - ΔΛΠ 14,

IPSAS 19 Προβλέψεις, ενδεχόμενες ζημιές και ενδεχόμενα κέρδη - ΔΛΠ 37,

IPSAS 20 Γνωστοποιήσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών - ΔΛΠ 24,

IPSAS 21 Απομείωση παγίων στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών - ΔΛΠ 36,

IPSAS 22 Γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον Ευρύτερου Δημόσιο Τομέα

(δεν αντιστοιχεί σε ΔΛΠ),

IPSAS 23 Έσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και μεταφορές)

(δεν αντιστοιχεί σε ΔΛΠ),

IPSAS 24 Παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις

(δεν αντιστοιχεί σε ΔΛΠ),

IPSAS 25 Παροχές σε εργαζομένους - ΔΛΠ 19,

IPSAS 26 Απομείωση των ταμειακών περιουσιακών στοιχείων παραγωγής - ΔΛΠ 36,

IPSAS 27 Γεωργία - ΔΛΠ 41,

IPSAS 28 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση - ΔΛΠ 32,

IPSAS 29 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση - ΔΛΠ 39,

IPSAS 30 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις - ΔΠΧΠ 7,

IPSAS 31 Ασώματες Ακινήτοποιήσεις - ΔΛΠ 38,

IPSAS 32 Ρυθμίσει παραχώρησης υπηρεσιών: Εκχωρητής - ΔΠΧΑ 12 (με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1/1/2014).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

#### 2.1. Γενικά.

Η εργασία αυτή θα προσπαθήσει να αναφέρει το περιεχόμενο των προτύπων, της λογιστικής αντιμετώπισης και των γνωστοποιήσεων που υιοθετούν τα ΔΛΠ για τον δημόσιο τομέα.

Το κεφάλαιο πέντε αφιερώνεται στην πρόσφατη εφαρμογή των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές μονάδες της Ελλάδας, με την περιγραφή των οικονομικών καταστάσεων του έτους εφαρμογής των ΔΛΠ των Νοσοκομείων που τα εφάρμοσαν και των ισολογισμών, των αποτελεσμάτων χρήσεως και των πληροφοριών του προσαρτήματος σύμφωνα με το κλαδικό Λογιστικό σχέδιο.

Οι επιμέρους στόχοι της εργασίας είναι :

- Η λογιστική αντιμετώπιση που υιοθετούν τα ΔΛΠ για το Δημόσιο Τομέα,(κεφ.παρ.: 3.1, 3.2., 3.2.1., 3.2.2., 3.2.3., 3.2.4.)
- Ο ρόλος και η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα στην καλύτερη ποιότητα, συνέπεια και συγκρισιμότητα των κυβερνητικών οικονομικών πληροφοριών και καταστάσεων,(κεφ.παρ.:3.4 και 3.2.4.1.)
- Να αναφέρει βασικά πλεονεκτήματα και οφέλη, μειονεκτήματα και αδυναμίες της εφαρμογής των ΔΛΠ για τον Δημόσιο Τομέα,(κεφ.παρ.:3.2.5, 3.2.6 και 3.2.7 )

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) για τον ιδιωτικό τομέα αποτελούν την σύγκλιση των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων σε παγκόσμιο επίπεδο. Η βελτίωση της ποιότητας, συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών και από τις οργανώσεις του Δημοσίου Τομέα, είναι αναγκαία όπως αναγνωρίζεται και στην διεθνή πρακτική, μέσω των ΔΛΠ για τον Δημόσιο Τομέα.

Βασισμένη στα IPSAS που έχουν εκδοθεί από το IPSASB το 2012, αρθρογραφίας και ερευνών που συγκεντρώθηκαν με τη χρήση έρευνας σε ιστοσελίδες και βιβλιοθήκες, προσπαθεί να παρουσιάσει περιγραφές των μεταβολών των οικονομικών καταστάσεων από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ελληνικών Δημόσιων Νοσηλευτικών Μονάδων.

## 2.2. Συνοπτική παρουσίαση των κεφαλαίων.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται η εισαγωγή στην έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS), τον σκοπό και τα χαρακτηριστικά των IPSAS. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται ο σκοπός και οι στόχοι της εργασίας. Στο κεφαλαίο τρία γίνεται αναφορά στην λογιστική αντιμετώπιση των ΔΛΠ για τον Δημόσιο Τομέα, στον ρόλο και τη συμβολή τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφεται συνοπτικά η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Το κεφάλαιο πέντε είναι αφιερωμένο στην εμπειρική έρευνα από την εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών Προτύπων σε Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες. Στο κεφάλαιο έξι αναφέρονται τα συμπεράσματα από την εφαρμογή των IPSAS στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες. Στο προσάρτημα της εργασίας γίνεται αναφορά στους Διεθνείς οργανισμούς που συμβάλουν στη δημιουργία λογιστικών κανόνων και προτύπων για το δημόσιο τομέα σε διεθνές επίπεδο και μία σύντομη αναφορά στα πρότυπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

### 3.1. Γενικά.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1980 υπήρξε μια μετάβαση των χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Organization for Economic Cooperation and Development-OECD) προς τη «Νέα Δημόσια Διοίκηση» (New Public Management – NPM). Η Νέα Δημόσια Διοίκηση (Ν.Δ.Δ.) εμπεριέχει μια αναδιοργάνωση του δημόσιου τομέα έτσι ώστε να κάνει το δημόσιο τομέα να μην ξεχωρίζει από τον ιδιωτικό<sup>8</sup>. Η Διοίκηση του δημόσιου φορέα έχει καθήκον να επινοεί και να υλοποιεί προγράμματα για να πετυχαίνει στόχους. Στη δεκαετία του 1990 το κύριο χαρακτηριστικό όσον αφορά τον δημόσιο τομέα, ήταν η εισαγωγή λογιστικών διαδικασιών δανεισμένες από τον ιδιωτικό τομέα. Οι πληροφορίες για την οικονομική θέση θεωρούνται απαραίτητες για την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα στη χρήση των δημόσιων πόρων.

Αυτές οι μεταρρυθμίσεις τόνιζαν τη σημασία της λογιστικής ως εργαλείο για τις αλλαγές κυρίως με τη υιοθέτηση της τεχνικής της δεδουλευμένης βάσης. Οι αλλαγές στη διοίκηση μέσω της λογιστικής δεν μπορούν να γίνουν χωρίς τις κατάλληλες πρακτικές υποβολής οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρέχουν καλύτερες και εγκυρότερες πληροφορίες στους διευθυντές και τους φορείς χάραξης οικονομικής πολιτικής. Στην βάση αυτής της πορείας, τα στελέχη του δημοσίου τομέα ξεφεύγουν από τον απλό παραδοσιακό τρόπο του απολογισμού και εισέρχονται στην λήψη αποφάσεων και σε έννοιες όπως αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα, την διοίκηση και τη μέτρηση

---

<sup>8</sup> Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme", Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, No. 2/3, pp. 93-109.



τους. Αυτό βέβαια, αλλάζει την λογοδοσία της διοίκησης του δημόσιου φορέα από μια απλή διαχειριστική υπευθυνότητα σε διαχειριστική ευθύνη, που περιλαμβάνει και την αποδοτική χρήση των πόρων με την αντίστοιχη εφαρμογή συστημάτων μέτρησης της απόδοσης.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα στην Ευρώπη είναι το Ηνωμένο Βασίλειο, οι κυβερνήσεις του οποίου εισήγαγαν αλλαγές σε επίπεδο σχεδιασμού πολιτικής μέσω της χρηματοοικονομικής διοίκησης βασισμένες σε πληροφορίες της λογιστικής και έννοιες όπως η παραγωγικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα.

### 3.2. Η Λογιστική αντιμετώπιση.

Οι λογιστικές βάσεις που υιοθετούνται από το δημόσιο τομέα είναι:

- α) Η Ταμειακή Βάση.
- β) Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή Βάση.
- γ) Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση.
- δ) Η Δεδουλευμένη Βάση.

Οι διαφορές των δύο μεθόδων εστιάζεται στο είδος πληροφοριών που παρέχουν.

Η δεδουλευμένη βάση στοχεύει στο κόστος των εσόδων, τα περιουσιακά στοιχεία, στα κεφάλαια και υποχρεώσεις, ενώ η μέθοδος της ταμειακής βάσης και οι παραλλαγές της, στις ταμειακές εισροές και εκροές.

#### 3.2.1. Ταμειακή βάση.

Οι πληρωμές με μετρητά ή ισοδύναμα αυτών (ταμειακές εκροές) αποτελούν τα έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται όταν πληρώνονται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου ενώ οι εισπράξεις αποτελούν τα έσοδα (ταμειακές εισροές) τα οποία αναγνωρίζονται όταν εισπράττονται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Η βασική οικονομική κατάσταση είναι η κατάσταση «εισπράξεων –πληρωμών», αλλά δεν παρέχει την δυνατότητα εκτίμησης του αποτελέσματος. Το IPSAB<sup>9</sup> έχει εκδώσει ένα πρότυπο σε ταμειακή βάση το οποίο κατευθύνει τους φορείς τους δημοσί-

---

<sup>9</sup> <https://www.ifac.org/news-events/2011-01/ipsasb-publishes-revised-guidance-assist-public-sector-entities-transition-cash>

ου τομείς στην σύνταξη των απαραίτητων οικονομικών καταστάσεων. Τα βασικά δομικά χαρακτηριστικά του προτύπου είναι:

Το πρώτο μέρος είναι υποχρεωτικό και το περιεχόμενο του καθορίζει απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις και την κοινοποίηση πληροφοριών, τόσο στις οικονομικές καταστάσεις όσο και τις σημειώσεις.

Η κατάσταση των εισροών και εκροών των μετρητών αναγνωρίζει όλες τις εισροές μετρητών, τις εκροές μετρητών και τα ταμειακά υπόλοιπα των λογαριασμών που ελέγχονται από τον φορέα και προσδιορίζει χωριστά τις εκροές μετρητών που γίνονται από τρίτους εκ μέρους του φορέα, και μια σύγκριση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών, είτε ως χωριστή πρόσθετη οικονομική κατάσταση είτε ως στήλη προϋπολογισμών στην κατάσταση των εισροών και εκροών των μετρητών.

Το δεύτερο μέρος είναι οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες δεν είναι υποχρεωτικές. Οι σημειώσεις<sup>10</sup> στις οικονομικές καταστάσεις ενός φορέα πρέπει να παρουσιάζουν πληροφορίες για τη λογιστική βάση και τις συγκεκριμένες πολιτικές λογιστικής που επιλέγει και εφαρμόζει ο φορέας για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα και να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά είναι απαραίτητες για την δίκαιη παρουσίαση των εισροών, εκροών και ταμειακών υπολοίπων. Οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται κατά τρόπο συστηματικό. Κάθε στοιχείο πρέπει να παραπέμπει σε σχετικές πληροφορίες στις σημειώσεις. Ένας δημόσιος φορέας πρέπει να αποκαλύπτει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σημαντικούς όρους και διατάξεις που συνδέονται με τα εξωτερικά δάνεια, τις επιχορηγήσεις ή τις εγγυήσεις και την αξία της εξωτερικής βοήθειας που παραλαμβάνεται με τη μορφή αγαθών ή υπηρεσιών.

Η παραλλαγή της προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης επεκτείνει την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου κατά 60 μέρες για τις εισπράξεις που αφορούν γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ενώ έξοδα είναι οι πληρωμές στο διάστημα των 60 ημερών μετά

---

<sup>10</sup> Αθανάσιος Ξεφτέρης: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2009. σελ. 45.

την λήξη της διαχειριστικής περιόδου για γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

### 3.2.2. Τα πλεονεκτήματα της ταμειακής βάσης.

Το βασικό πλεονέκτημα που παρουσιάζει η μέθοδος της λογιστικής βάσης είναι:

- α) Η ευκολία εφαρμογής της, καθώς απαιτείται η καταγραφή των συναλλαγών της δημόσιας οντότητας, ενώ δε χρειάζεται επιπλέον αναλυτική πληροφόρηση για τις λοιπές δραστηριότητες και τα περιουσιακά στοιχεία της δημόσιας οντότητας,
- β) Το κόστος εφαρμογής της ταμειακής βάσης είναι ιδιαίτερα χαμηλό.

### 3.2.3. Τα μειονεκτήματα της ταμειακής βάσης.

Η ταμειακή βάση δεν ικανοποιεί δύο βασικές αρχές των Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών<sup>11</sup>:

- α) Την αρχή της αναγνώρισης του εσόδου. Το έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται όταν πραγματοποιείται και όχι όταν πληρώνεται.
- β) Την αρχή της αντιστάθμισης, σύμφωνα με την οποία ένα έσοδο θα πρέπει να αντισταθμίζεται με ένα έξοδο.

Στην ταμειακή βάση δεν καταγράφονται τα έσοδα και τα έξοδα τη στιγμή που πραγματοποιούνται αλλά τη στιγμή που εισρέουν ή εκρέουν οι αντίστοιχες ταμειακές ροές. Οι περίοδοι αναφοράς δεν εμφανίζουν τα πραγματικά έσοδα και έξοδα, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε λάθος αποφάσεις τόσο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο και για τους λήπτες των αποφάσεων στους δημοσίους φορείς.

Η ταμειακή βάση αγνοεί τη σπουδαιότητα των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι σημαντικά στοιχεία της αποδοτικότητας, δεν εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια και λογοδοσία καθώς μια χρονική μετατόπιση σε πληρωμές μπορεί να καλύψει ένα έλλειμμα και δεν διαχωρίζονται οι εισπράξεις και πληρωμές που οφείλονται σε λογαριασμούς κεφαλαίου από λογαριασμούς εσόδων. Επίσης σύμφωνα με την μέθοδο της ταμειακής βάσης ένα έξοδο συντήρη-

---

<sup>11</sup> Βασιλική Μαραγκού: «Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2008. σελ. 43.

σης που αυξάνει όμως την ωφέλιμη ζωή του παγίου δεν είναι τίποτα άλλο από ένα έξοδο συντήρησης.

### 3.2.4. Δεδουλευμένη βάση. Ο ρόλος και η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα.

Με αυτή τη μέθοδο αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα του φορέα. Έτσι το κόστος των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν σε μια περίοδο (έξοδα) σχετίζονται με έσοδα ενώ υπολογίζονται αποσβέσεις και ζημιές χρήσεως στα έξοδα. Οι οικονομικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση περιλαμβάνουν<sup>12</sup> :

- α) Τον Ισολογισμό (Statement of Financial Position) ο οποίος περιέχει λεπτομέρειες για τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις ,
- β) Την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων (Statement of Financial Performance), η οποία αποτελείται από λεπτομέρειες όλων των αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων. Δείχνει το πλεόνασμα ή το έλλειμμα των εσόδων σε σχέση με τα έξοδα. Πρόκειται για ένα χρήσιμο εργαλείο καθώς δίνει τη δυνατότητα σε ένα δημόσιο φορέα να οργανωθεί προκειμένου να καλύψει τα τρέχοντα έξοδα του καθώς και μία εικόνα για το εάν η καθαρή θέση του έχει αυξηθεί ή μειωθεί,
- γ) Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Statement of Cash Flows), η οποία περιλαμβάνει μία περίληψη των γραμματίων είσπραξης και των πληρωμών σε μετρητά κατά τη διάρκεια του έτους, αφού ταξινομούνται σε τρία υποσύνολα, λειτουργικά, χρηματοοικονομικά, επενδυτικά και διευθετεί το άνοιγμα και το κλείσιμο του υπόλοιπου ταμείου,
- δ) Την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων,
- ε) Την σύγκριση του προϋπολογισμού με τα δεδουλευμένα ποσά στην περίπτωση που δημοσιοποιείται ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός,
- ζ) Τις σημειώσεις-γνωστοποιήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται αναφορές σε λογιστικές πολιτικές και επεξηγήσεις.

---

<sup>12</sup> Πολίτου Μακρύνα: «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα, περίπτωση ΝΠΔΔ», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2012.σελ. 16.

Η λογιστική μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης βασίζεται στις παρακάτω βασικές αρχές<sup>13</sup>:

α) Η αρχή της αντιστάθμισης. Σύμφωνα με την λογιστική αρχή της συσχέτισης εσόδων – εξόδων (αρχή της αντιστάθμισης), τα έξοδα απαιτείται να αναγνωρίζονται στο ίδιο χρονικό διάστημα που πραγματοποιήθηκαν με τα έσοδα που οφείλονται σε αυτά. Έτσι συσχετίζονται τα έσοδα με τα έξοδα και προσδιορίζεται αν η επιχείρηση είχε κέρδος ή ζημιά από μια συναλλαγή. Παράδειγμα: Τα έξοδα πωλήσεων πρέπει να αναγνωριστούν όταν γίνουν οι πωλήσεις και όχι όταν πληρωθούν.

Η αρχή της αντιστάθμισης μπορεί να χρησιμοποιηθεί στο δημόσιο τομέα για να μετρήσει όχι το καθαρό εισόδημα αλλά την αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης στη χρήση των διαθέσιμων πόρων και επομένως στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.

β) Η αρχή της συνέπειας, αναφέρεται στη χρήση παρόμοιων μεθόδων μέτρησης για σχετικά στοιχεία στις καταστάσεις για ένα δημόσιο φορέα, δηλαδή την συνεχή εφαρμογή της επιλεγμένης λογιστικής μεθόδου και των διαδικασιών ώστε να είναι επιτρεπτή η σύγκριση από περίοδο σε περίοδο.

γ) Η αρχή της συντηρητικότητας. Σύμφωνα με αυτή την αρχή είναι προτιμότερο τα έσοδα και τα περιουσιακά στοιχεία να αναφέρονται στην χαμηλότερη τιμή και ότι τα έσοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται όταν γίνεται σαφές ότι θα εισπραχθούν. Από την άλλη οι υποχρεώσεις και τα έξοδα θα πρέπει να αναφέρονται στη ψηλότερη τιμή, ενώ τα έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται νωρίτερα παρά αργότερα, και

δ) Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης. Οι οικονομικές καταστάσεις και οι συνοδευτικές σημειώσεις θα πρέπει να γνωστοποιούν όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με την οικονομική θέση και τα λειτουργικά αποτελέσματα της οντότητας για την οποία προετοιμάζονται.

### 3.2.4.1. Η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS) στη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί το κύριο εργαλείο για να αξιολογήσει κανείς την αποδοτικότητα της διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, επιτυγχάνοντας παράλληλα τον οικονομικό έλεγχο. Είναι σαφές ότι το ζητούμενο της αποτελεσματικής χρήσης των δημοσιονομικών πληροφοριών προϋποθέτει την αποτελεσματική εναρμόνιση του προϋπολογισμού με τις οικονομικές καταστάσεις και

---

<sup>13</sup> The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, “Public Fund Digest”, Volume III, No. 2

κατ' επέκταση την κατάρτισή του στη βάση των αρχών των IPSAS. Έτσι επιτυγχάνεται:

- α) Ο έλεγχος του προϋπολογισμού,
- β) Η παροχή πληροφόρησης σχετικά με το βαθμό στον οποίο οι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό,
- γ) Η απεικόνιση της αποδοτικότητας των επενδυμένων πόρων στην υλοποίηση των προγραμμάτων,
- δ) Η βελτίωση στη διαχείριση και την κατανομή των απαιτήσεων για σκοπούς υποδομών. Αυτό μπορεί να διευκρινιστεί μέσω του ακόλουθου απλού παραδείγματος: Μια κυβέρνηση θέλει να χτίσει μια γέφυρα και η κατασκευή της θα διαρκέσει δύο έτη. Η κυβέρνηση πληρώνει τον ανάδοχο 50% των δαπανών προκαταβολικά στο έτος 1 και το υπόλοιπο 50% των δαπανών με την παράδοση του έργου στο έτος 2. Η γέφυρα αναμένεται να έχει διάρκεια ζωής 100 έτη και θα κοστίσει 100 εκατομμύρια ευρώ<sup>14</sup>

Πίνακας 1. Διαφορές στην λογιστική απεικόνιση των απαιτήσεων μεταξύ ταμειακής και δεδουλευμένης βάσης (IPSAS).

ΤΡΟΠΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ	ΕΤΟΣ 1	ΕΤΟΣ2	ΕΤΟΣ3	ΕΤΟΣ Χ	ΕΤΟΣ 100	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΥΠΑΡΧΟΥΣΑ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	50 ΕΚ.	50 ΕΚ	0	0	0	Αποτελεί δημόσια περιουσία και συσχετίζεται το κόστος της γέφυρας με τα προσδοκώμενα οφέλη της χρήσης επιτρέποντας την αξιολόγηση της αποδοτικότητας.
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS) ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	1ΕΚ.	1ΕΚ.	1ΕΚ.	1ΕΚ.	1ΕΚ.	

<sup>14</sup> <http://www.accountancygreece.gr>, άρθρο, Αγησίλαος Τουμαζάτος (Senior Manager Deloitte).

Το IPSASB έχει εκδώσει τον Ιανουάριο του 2011 (Study 14) μελέτη –οδηγία για την μετάβαση από την λογιστική ταμειακής βάσης στην δεδουλευμένη βάση, η οποία απαιτεί επαρκείς πόρους, προσωπικό και δομές ώστε να είναι αποτελεσματική η εφαρμογή της<sup>15</sup>.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού με βάση τα δεδουλευμένα απαιτεί<sup>16</sup>:

- Πληροφόρηση που περιλαμβάνεται σε πρόσφατους προϋπολογισμούς που καταρτίζονται σε ταμειακή βάση, τις ταμειακές ροές, τις προπληρωμές, τις εισπράξεις και τις εκτιμήσεις των οικονομικών συναλλαγών.
- Εκτιμήσεις μεταβολών λογιστικής απογραφής, εισπρακτέων, πληρωτέων και άλλων υποχρεώσεων.
- Λεπτομερής ανάλυση της πρακτικής των αποσβέσεων.

Οι προϋπολογισμοί με βάση τα δεδουλευμένα θα εμφανίζουν εκτιμήσεις ταμειακών ροών δαπανών και εσόδων του λογαριασμού αποτελεσμάτων, εκτιμήσεις παγίων στοιχείων ενεργητικού και της καθαρής θέσης στον ισολογισμό. Οι παραπάνω πληροφορίες είναι απαραίτητες στην μετάβαση από την κατάρτιση του προϋπολογισμού ταμειακής βάσης στην λογιστική δεδουλευμένης βάσης<sup>17</sup>.

Ένας επιτυχημένος προϋπολογισμός με βάση τα δεδουλευμένα, παράγει οικονομικούς δείκτες οι οποίοι έχουν τεράστια σημασία για τις οικονομικές αναλύσεις και την ορθή λήψη αποφάσεων τόσο για δημοσιονομική πολιτική όσο και την χάραξη πολιτικής σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Λόγω της φύσης των λογαριασμών με βάση τα δεδουλευμένα έσοδα-έξοδα, οι διαφορές στα κονδύλια και στις δημοσιονομικές εκθέσεις εξαλείφονται.

Η κίνηση των ταμειακών ροών πρέπει να συμφωνεί με την καθαρή ταμειακή ροή, με την κίνηση ταμειακών υπολοίπων η τραπεζικών υπολοίπων όπως αναφέρεται στον ισολογισμό. Επίσης με το να κατατάσσονται οι δραστηριότητες σε συνάρτηση με τις λειτουργικές επενδυτικές και οικονομικές

---

<sup>15</sup> Helen Irvine (2011), "From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 24 Iss: 7, pp.824 - 847

<sup>16</sup> Αλέξανδρος Λευθεριώτης: «Δημόσιο Λογιστικό και διπλογραφικό σύστημα παρακολούθησης συναλλαγών Δημοσίου Τομέα: Συμβολή στην κατάρτιση του Κρατικού προϋπολογισμού», ΕΣΔΔ, 2008,σελ. 30.

<sup>17</sup> Gert Paulsson (2006), Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden, Financial Accountability & Management, Volume 22, Issue 1 Pages: 47–62.

δραστηριότητες του δημόσιου φορέα, θα μπορούν να εντοπίζονται και να ποσοτικοποιούνται ευκολότερα.

### 3.2.5. Τα πλεονεκτήματα της δεδουλευμένης βάσης.

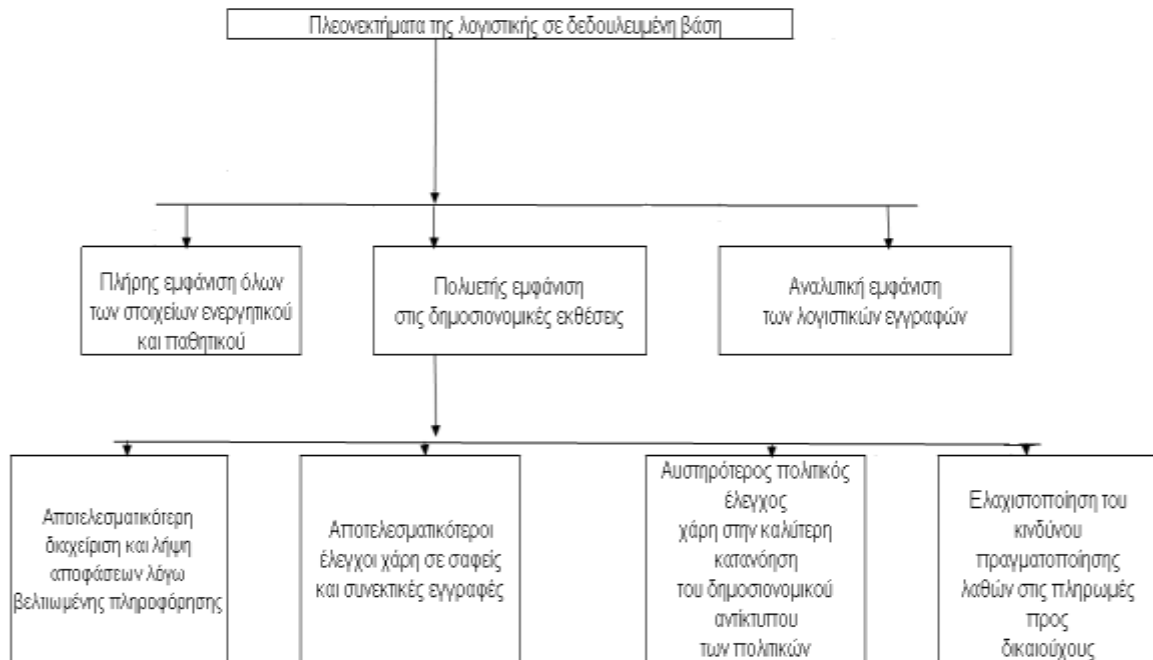
Η εφαρμογή<sup>18</sup> της δεδουλευμένης βάσης παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα για τις οντότητες του δημοσίου τομέα. Καταρχήν, μέσω της λογιστικής μεθόδου της δεδουλευμένης βάσης παρέχεται περισσότερη και ποιοτικά καλύτερη πληροφόρηση. Οι υποχρεώσεις των δημοσίων φορέων που υιοθετούν την λογιστική της δεδουλευμένης βάσης είναι να γνωστοποιούν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα. Συνεπώς, δίνεται μια μεγαλύτερη και ποιοτικότερη πληροφόρηση, η οποία οδηγεί την διοίκηση των δημοσίων φορέων σε αποτελεσματικότερες αποφάσεις για τους διαθέσιμους πόρους και διευκολύνεται η αξιολόγηση του δημοσίου φορέα. Ταυτόχρονα η διαστρέβλωση στοιχείων καθίσταται δύσκολη ενώ ενισχύεται η διαφάνεια και η δημόσια λογοδοσία, αφού με την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ βελτιώνεται ο εσωτερικός έλεγχος με την ύπαρξη περισσότερης διαφάνειας στις εσωτερικές διαδικασίες και λειτουργίες. Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζεται ένα συνοπτικός πίνακας<sup>19</sup> με τα πλεονεκτήματα των IPSAS:

---

<sup>18</sup> Βασιλική Μαραγκού: «Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2008.σελ. 41.

<sup>19</sup> Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ- Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2008.





Πίνακας 2. Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ, σελ.3.

### 3.2.6. Τα μειονεκτήματα και τα προβλήματα εφαρμογής της δεδοουλευμένης βάσης στο Δημόσιο Τομέα.

Ένα βασικό μειονέκτημα το οποίο παρουσιάζει η εφαρμογή της δεδοουλευμένης βάσης στις δημόσιους φορείς αποτελεί η αδυναμία εφαρμογής της αρχής της αντιστάθμισης ελλείπει της άμεσης σύνδεσης ανάμεσα στα έξοδα και στα έσοδα. Ο αντίλογος προτείνει ότι δεν ορίζεται για τους δημοσίους φορείς η έννοια της μέτρησης του καθαρού εισοδήματος, αλλά η αύξηση ή η μείωση της ικανότητας του δημοσίου φορέα να παράσχει υπηρεσίες σε αυτούς που την χρησιμοποιούν.

Η δεδοουλευμένη βάση προϋποθέτει ένα υψηλότερο βαθμό γνώσεων και δυσκολίας καθώς είναι περισσότερο περίπλοκη από την ταμειακή βάση. Αυτό σημαίνει ότι οι κυβερνήσεις θα πρέπει να προσλάβουν νέο εξειδικευμένο προσωπικό ή να εκπαιδεύσουν το ήδη υπάρχον με αρκετά μεγάλο κόστος και χρονική διάρκεια. Αναφορές από Δήμους δείχνουν<sup>20</sup> ότι διοικήσεις τους μπορεί να

<sup>20</sup> Peana Steccolini: “Is the annual reporting an accountability medium ? an empirical investigation in to Italian local governments, Financial Accountability & Management, 20(3), August 2004, 0267-4424.

μην δίνουν σημαντικό ρόλο στην επικοινωνία με τους εξωτερικούς χρήστες μέσω των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης, η λογιστική των ipsas σε δεδουλευμένη βάση προϋποθέτει την αλλαγή προσανατολισμού των διευθυντικών στελεχών που έχουν ανάλογες δεξιότητες σε ποσοτικούς στόχους<sup>21</sup> και στην πληροφόρηση που προσφέρει η λογιστική δεδουλευμένης βάσης μέσω των ΔΛΠ, προκειμένου να μην αποτύχει η εφαρμογή τους στους Δημόσιους φορείς<sup>22</sup>. Είναι επίσης σημαντική και η απόδοση ομοιόμορφης προσοχής από τα στελέχη των φορέων στα δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων<sup>23</sup>. Από την εμπειρία<sup>24</sup> εφαρμογής των IPSAS προκύπτει ότι σε μία λογιστική μεταρρύθμιση πρέπει να αναπτύσσεται σε ένα επαρκές καλά ανεπτυγμένο εννοιολογικό πλαίσιο.

Ένα τέτοιο πλαίσιο ορίζει την προοπτική, το στόχο, τους χρήστες και τις συνέπειες ενός συστήματος λογιστικής. Μόλις είναι γνωστές αυτές οι προδιαγραφές, το πλαίσιο θα μπορούσε να προχωρήσει σε περισσότερους ρητούς κανόνες και κανονισμούς.

Λόγω της φύσης των δημόσιων φορέων η κυβέρνηση εξετάζει και κοινωνικά προβλήματα, αφού οι κυβερνητικοί στόχοι και σκοποί δεν πηγάζουν μόνο από οικονομικούς λόγους, όπως η κοινωνική πολιτική σε ευπαθής ομάδες του πληθυσμού, η δημόσια ασφάλεια, η δημόσια εκπαίδευση και υγεία. Με αυτή την προοπτική υπάρχει η πιθανότητα να μην δίνεται η ανάλογη προσοχή στις πληροφορίες που προσφέρει η λογιστική δεδουλευμένη βάσης και η διοίκηση του φορέα να επικεντρώνεται σε άλλες πληροφορίες, όπως πχ, ο αριθμός των θεραπευμένων ασθενών στα Νοσοκομεία<sup>25</sup>. Γενικά

---

<sup>21</sup> Hannu Rantanen, Harri I. Kulmala, Antti Lönnqvist (2007), Performance measurement systems in the Finnish public sector, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 20 No. 5, pp. 415-433.

<sup>22</sup> Connolly, C. and Hyndman, N. (2009), *The Implementation of Accruals Accounting in the Irish Public Sector: A Comparative Study of Northern Ireland and the Republic of Ireland*, Accounting Perspectives, Chartered Accountants Ireland, Dublin.

<sup>23</sup> Janet Mack and Christine Ryan (2007), Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?, *International Journal of Public Sector Management* Vol. 20 No. 2, pp. 134-146.

<sup>24</sup> Johan Christiaens and Vincent van Peteghem : “ Governmental accounting reform : evolution of the implementation in Flemish municipalities”, *Financial Accountability & Management*, 23(4), November 2007, 0267-4424

<sup>25</sup> Inger Johannes Pettersen, Kari Nyland (2011), Reforms and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 7 Iss: 3, pp.237 – 258.

υποστηρίζεται<sup>26</sup> ότι τα IPSAS σε δεδουλευμένη βάση θα πρέπει να εφαρμόζονται σε δημόσιους φορείς που έχουν επιχειρηματικές δραστηριότητες και ότι η λογιστική δεδουλευμένης βάσης κάνει την ανακριβή υπόθεση ότι τα οικονομικά αποτελέσματα αντιπροσωπεύουν το επίπεδο κοινωνικών υπηρεσιών

Ο προσδιορισμός της αξίας<sup>27</sup> κάποιων παγίων είναι ένα άλλο πρόβλημα, καθώς κάποια από αυτά είναι δύσκολο να εκτιμηθούν (πχ ιστορικά μνημεία), ενώ η αποτίμηση είναι δύσκολη αφού πολλές φορές δεν μπορούν να υπολογισθούν οι αξίες χρήσης, το κόστος αντικατάστασης ή η καθαρή εισπρακτέα αξία.

Αφετέρου, υποστηρίζεται<sup>28</sup> ότι σύμφωνα με το ορισμό (IPSASB, 2001a ) τα περιουσιακά στοιχεία είναι : (1) πόροι (2) που ελέγχονται από μια οντότητα (3) ως αποτέλεσμα των προηγούμενων γεγονότων και (4) από τα οποία τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα υπηρεσιών αναμένονται για να ρεύσουν στην οντότητα. Στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, περιουσιακά στοιχεία (όπως κτήρια και ο εξοπλισμός) πρέπει να διακρίνονται από συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. μνημεία πολιτισμού), όπου τα τελευταία πρέπει να αναφερθούν εκτός ισολογισμού. Ο διαχωρισμός προκρίνει τα περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα σε κυβερνητικά κύρια αγαθά που χρησιμοποιούνται στην παροχή υπηρεσιών (π.χ. εγκαταστάσεις χώρων στάθμευσης) και τα κοινωνικά/πολιτιστικά κύρια αγαθά που παρέχουν τις υπηρεσίες τους άμεσα στα άτομα (π.χ. σχολεία, νοσοκομεία, κέντρα ημερήσιας φροντίδας) ή δημόσια αγαθά (π.χ. περιουσιακά στοιχεία από πολιτιστική κληρονομιά, μουσεία και στρατιωτικά περιουσιακά στοιχεία).

---

<sup>26</sup>Johan Christiaens and Jan Rommel: Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts off) Governments Financial Accountability & Management, 24(1), February 2008, 0267-4424

<sup>27</sup> Βασιλική Μαραγκού: «Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2008. σελ. 42.

<sup>28</sup> Johan Christiaens, Jan Rommel, Allan Barton, Patricia Everaert (2011) «Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? » Baltic Journal of Management, Vol. 7 No. 4, 2012, pp. 429-443.

Από την άλλη σκοπιά υπάρχουν αρκετοί δημόσιοι φορείς<sup>29</sup> (Δήμοι) στην Ιταλία, Γερμανία και Ηνωμένο Βασίλειο που αναγνωρίζουν κοινωνικά/πολιτιστικά δημόσια αγαθά στους ισολογισμούς με βάση τα IPSAS. Η πολιτική επιλογή που έχουν όλοι οι σχεδιαστές πολιτικής των φορέων είναι να αποφεύγουν την ανατίμηση και την υποτίμηση της υποδομής σε έργα τέχνης και πολιτισμού.

Η κυβέρνηση και γενικά οι δημόσιες οντότητες, είναι συχνά συγχρόνως ιδιοκτήτης, προμηθευτής και αγοραστής των υπηρεσιών, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων της.

Άλλο πρόβλημα<sup>30</sup> είναι ότι οι δημόσιοι φορείς δεν μπορούν να προβλέπουν με βεβαιότητα τα εισοδήματα που θα λάβουν σε μία δεδομένη στιγμή, για την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων. Ένα συνηθισμένο πρόβλημα<sup>31</sup> που τίγεται κατά την κριτική της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι ότι οι λογαριασμοί με βάση τη δεδουλευμένη είναι πιο περίπλοκοι και δυσκολότεροι για το κοινό να κατανοηθούν. Υποστηρίζεται<sup>32</sup> ότι η ταμειακή βάση των IPSAS σε συνδυασμό με την λογιστική δεδουλευμένης βάσης των IPSAS θα ήταν μια καλή εναλλακτική λύση για το πώς ο δημόσιος τομέας μπορεί να διαχειριστεί και να ελέγξει τα δημόσια χρήματα στις κυβερνητικές οργανώσεις.

### 3.2.7. Η σύγκριση των δύο λογιστικών βάσεων στο δημόσιο τομέα.

Τα τρία πιο σημαντικά διεθνή συστήματα λογιστικής έχουν υιοθετήσει τη βάση της δεδουλευμένης: το σύστημα των εθνικών λογαριασμών (System of National Accounts-SNA, 1993), οι κυβερνητικές χρηματοοικονομικές στατιστικές (government financial statistics-GFS, 2001) του ΔΝΤ και τα IPSAS.

Οι βασικές διαφορές των δύο λογιστικών βάσεων, δεδουλευμένης και ταμειακής είναι:

---

<sup>29</sup> Berit Adam, Riccardo Mussari and Rowan Jones : “ The diversity of accrual Policies in local Government Financial Reporting : a examination of infrastructure and heritage assets in Germany, Italy and the UK”, *Financial Accountability & Management*, 27(2), May 2011, 0267-4424.

<sup>30</sup> The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, “Public Fund Digest”, Volume III, No. 2

<sup>31</sup> Αθανάσιος Ξεφτέρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2009.σελ. 56.

<sup>32</sup> Norvald Monsen, “Governmental Accounting in Norway: a Discussion with implications for International Development”, *Financial Accountability & Management*, 24(2), May 2008, 0267-4424.

α) Ο χρόνος καταγραφής των συναλλαγών. Στη δεδουλευμένη βάση τα οικονομικά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι μόνον όταν εισπράττεται ή καταβάλλεται ρευστό ή ισοδύναμό του).

Με την δεδουλευμένη βάση παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις και της πιθανής εξοικονόμησης κόστους μέσω της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας. Την ίδια επίδραση έχει και στη τιμολόγηση των υπηρεσιών. Αντίθετα, η μέθοδος της ταμιακής βάσης δεν περιέχει πληροφορίες σχετικές με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, επικεντρώνοντας μόνο στις ταμειακές ροές της δημόσιας οντότητας. Η λογιστική ταμιακή βάση εμπεριέχει την έννοια των ταμιακών ισορροπιών ενώ η δεδουλευμένη βάση την έννοια των συνολικών οικονομικών πόρων.

β) Οι οικονομικές καταστάσεις μίας δημόσιας οντότητας, οι οποίες προετοιμάζονται σε δεδουλευμένη βάση, συμπεριλαμβάνουν γνωστοποιήσεις υποχρεώσεων και συνεπώς παρέχουν μία πιο δίκαιη και καλή εικόνα της οικονομικής ευρωστίας.

γ) Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση εξασφαλίζει τη δυνατότητα ανάλυσης περισσότερων πληροφοριών για την αναγνώριση των πληρωμών και τη διασφάλιση της θέσης ρευστότητας μέσω της παρουσίασης των οικονομικών της καταστάσεων.

δ) Η δεδουλευμένη βάση έχει θετικό αντίκτυπο στην δημόσια λογοδοσία μέσω του όγκου και της ποιότητας των πληροφοριών που προϋποθέτει.

ζ) Η δεδουλευμένη βάση διασφαλίζει καλύτερη διαχείριση του χρέους καθώς αυτό εμφανίζεται πριν καταστεί πληρωτέο.

η) Οι οργανισμοί ανάλυσης της πιστοληπτικής ικανότητας είναι πιο οικειοποιημένοι με τη δεδουλευμένη βάση και μπορούν να αντλήσουν μεγαλύτερο όγκο οικονομικών πληροφοριών από τις σχετικές καταστάσεις.

θ) Παρουσιάζονται ενδείξεις<sup>33</sup> υψηλού βαθμού ανταπόκρισης των εθνικών λογαριασμών με τις οικονομικές καταστάσεις των IPSAS

### 3.2.8. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αριθμούν σήμερα τα 31. Στα περισσότερα

---

Adriana Tiron Tudor : "Romanian public institutions financial statements on the way of harmonization with IPSAS", International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 19 Iss: 2,2011.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αντιστοιχεί ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (IAS/ΔΛΠ). Όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα υιοθετούν τη δεδουλευμένη βάση.

Στην ηλεκτρονική διεύθυνση της IFAC: <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> αναρτώνται τα IPSAS τα οποία ανανεώνονται κάθε φορά, όταν προκύπτει. Τα IPSAS έχουν αναρτηθεί σε 2 τόμους εγχειρίδια (A&B) αλλά και σε εγχειρίδια ανά IPSAS. Οι αναφορές του παρόντος κεφαλαίου παραπέμπουν στους τόμους A&B IPSAS (Handbook Volume 1 & 2, 2012). Στο προσάρτημα της εργασίας αναφέρονται συνοπτικά το περιεχόμενο των προτύπων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

#### 4.1. Η περίπτωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η ανάγκη για τη δημόσια εναρμόνιση των συστημάτων λογιστικής στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δικαιολογείται από την ύπαρξη μιας ευρωπαϊκής κοινής αγοράς, εξαιτίας της οποίας θα ήταν επιθυμητό να διαμορφωθούν για την Ευρωπαϊκή Ένωση ολοκληρωμένες οικονομικές καταστάσεις που επιτρέπουν να έχουμε μια πλήρη εικόνα της συνολικής οικονομικής κατάστασης με αντικείμενο την διευκόλυνση των διαδικασιών λήψης αποφάσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ειδικότερα<sup>34</sup>, οι λόγοι και τα οφέλη για τη διεθνή εναρμόνιση της κυβερνητικής και οικονομικής υποβολής οικονομικών καταστάσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν ως ακολούθως:

- α) Η ανάγκη να καθιερωθούν συγκρίσεις μεταξύ των διαφορετικών χωρών, έτσι ώστε τα συστήματα λογιστικής να είναι πιο συγκρίσιμα,
- β) Η ανάγκη οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των χωρών μελών να δώσουν μια γενική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της Κοινότητας,
- γ) Η ανάγκη για μια ίση μεταχείριση των συστημάτων εθνικών λογαριασμών, έτσι ώστε πχ η χρήση των κεφαλαίων που χορηγούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση να είναι διαφανέστερη και οι εθνικές κυβερνήσεις να μπορούν να λογοδοτήσουν υπεύθυνα,
- δ) Η ανάγκη των πολιτών και των πιθανών επενδυτών να συγκρίνουν την κατάσταση των διαφορετικών χωρών μελών, οι οποίοι θα χρειάζονταν τις συγκρίσιμες πληροφορίες για την οικονομική θέση και τις αλλαγές στην οικονομική θέση των χωρών μελών. Οι πολίτες πρέπει επίσης να είναι σε θέση να συγκρίνουν την απόδοση των διαφορετικών χωρών,
- ε) Τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα μπορούσαν να υιοθετήσουν τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι οικονομικές καταστάσεις τους θα μπορούσαν να γί-

---

<sup>34</sup> Αθανάσιος Ξεφτέρης : «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2009. σελ. 67.

νουν κατανοητές από όλους τους ευρωπαϊκούς πολίτες. Κατά συνέπεια θα είχαμε συγκρίσιμα συστήματα λογιστικής μεταξύ των διαφορετικών χωρών και μεταξύ των ευρωπαϊκών οργάνων,

ζ) Η εναρμόνιση της δημόσιας λογιστικής θα μπορούσε να συμβάλει για να εγγυηθεί την κατάλληλη λειτουργία της κοινής αγοράς.

Οι ευρωπαϊκές χώρες έχουν πρόσθετους λόγους να υιοθετήσουν ένα κοινό σύνολο λογιστικών προτύπων, όπως είναι η ύπαρξη και η συνεχής επέκταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Είναι σημαντικό ότι επιτυγχάνεται κάποιο επίπεδο εναρμόνισης από όλα τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ώστε να ελεγχθεί η εφαρμογή της Συνθήκης του Μάαστριχτ, η οποία απαιτεί την εναρμόνιση των νομισματικών και φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών που υιοθετούν ένα κοινό νόμισμα. Στην Ευρώπη η εφαρμογή των IPSAS σε δεδουλευμένη βάση<sup>35</sup> έχει υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το Συμβούλιο της Ευρώπης από το 2005, ενώ εφαρμόζονται σε εθνικό επίπεδο από την Ελβετία, Ολλανδία, Γαλλία, Σουηδία, Φιλανδία, Αυστρία, Ιταλία, Ισπανία, Ρουμανία το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Ρωσία. Εξίσου, και σύμφωνα με τις επίσημες πηγές<sup>36</sup>, κανένα από τα γερμανικά κρατίδια δεν σκοπεύει να εφαρμόσει τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα IPSAS.

Αρκετές Ευρωπαϊκές χώρες βρίσκονται στο στάδιο μετάβασης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ταμιακής βάσης σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τροποποιημένης λογιστικής ταμιακής βάσης, διαδικασία που οδηγεί στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε δεδουλευμένη βάση. Η διάδοση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σε δημόσιους φορείς σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οφείλεται στο γεγονός ότι δεν απαιτεί την εισαγωγή μεγάλων οργανωτικών αλλαγών και στο αίτημα των πολιτών για μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία<sup>37</sup>.

Στην Ελλάδα η εφαρμογή τους έχει ξεκινήσει από τις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες και αναμένεται να επεκταθεί και σε άλλους δημόσιους φορείς.

---

<sup>35</sup> Ινστιτούτο Επιμόρφωσης Θεσσαλονίκης, Μάρτιος 2011. Παρουσιάσεις σεμιναρίου με τίτλο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)».

<sup>36</sup> Tobias jagalla, Sebastian D., Becker and Jurgen Weber: “a taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states, Financial Accountability & Management, 27(2), May 2011, 0267-4424

<sup>37</sup> Pina V, Torres L, Yetano A. (2009), Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches, European Accounting Review Volume: 18 Issue: 4 pp.765-807 (43 pages)



## 4.2. Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Η λογιστική της Ευρωπαϊκής Ένωσης τηρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1605/2002<sup>38</sup> του Συμβουλίου της 25ης Ιουνίου 2002, για τη θέσπιση του δημοσιονομικού κανονισμού που εφαρμόζεται στον γενικό προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 2342/2002 της Επιτροπής της 23ης Δεκεμβρίου 2002, για τη θέσπιση των κανόνων εφαρμογής του εν λόγω δημοσιονομικού κανονισμού.

Σύμφωνα με το άρθρο 133 του δημοσιονομικού κανονισμού, η Ευρωπαϊκή Ένωση καταρτίζει τις δημοσιονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση που προκύπτουν από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) ή ελλείπει αυτών, από Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ - IFRS). Αυτοί οι κανόνες λογιστικής που υιοθετήθηκαν από τον υπόλογο της Επιτροπής, πρέπει να εφαρμόζονται από όλα τα θεσμικά όργανα και οργανισμούς της ΕΕ που εμπίπτουν στο πεδίο της ενοποίησης, ώστε να δημιουργηθεί ένα ενιαίο σύνολο κανόνων όσον αφορά τη λογιστική μεταχείριση, την εκτίμηση της αξίας και την εμφάνιση των λογαριασμών με στόχο την εναρμόνιση των διαδικασιών κατάρτισης των δημοσιονομικών καταστάσεων και την ενοποίηση τους. Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται σε ευρώ, ανά ημερολογιακό έτος.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει υιοθετήσει την λογιστική δεδουλευμένης Βάσης<sup>39</sup> από το 2005 βάση των αρμοδιοτήτων της Επιτροπής για τον προγραμματισμό και τον προϋπολογισμό της ΕΕ. Στο επίσημο site<sup>40</sup> της Επιτροπής υπάρχει διαβούλευση σχετικά με την εφαρμογή των IPSAS στην ευρωζώνη. Η δημοσιονομική διαφάνεια<sup>41</sup> είναι απαραίτητη για την μακροοικονομική σταθερότητα, για λόγους εποπτείας και παροχής συμβουλών σε θέματα πολιτικής. Τα εναρμονισμένα λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα αναμένεται, αφενός, να ενισχύσουν τη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και την αποδοτικότητα του κόστους και, αφετέρου, να αποτελέσουν τη βάση για την καλύτερη διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα. Το σχεδιάγραμμα που ακολουθεί απεικον-

---

<sup>38</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1605:EL:NOT>

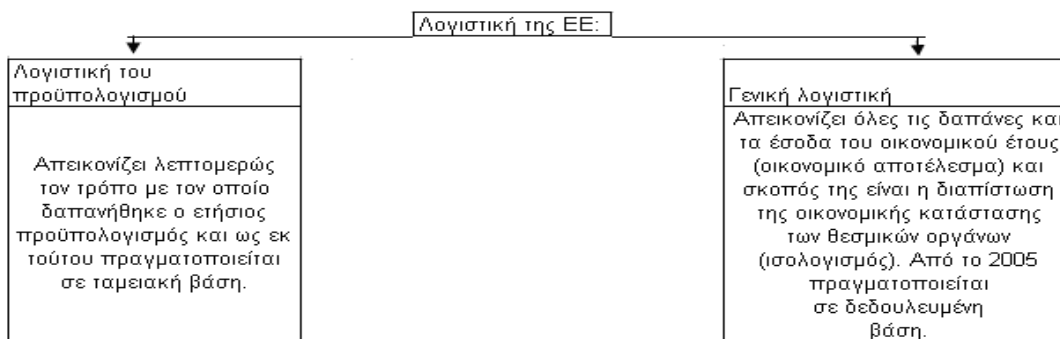
<sup>39</sup> Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης 14.11.2012.

<sup>40</sup> [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public\\_consultations/consultations/ipsas](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas)

<sup>41</sup> Ευρωπαϊκή επιτροπή : «Έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο»: «Η καταλληλότητα των ΔΛΠΔΤ για τα κράτη μέλη προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη, 6.3.2013, COM(2013) 114 final.

νίζει την λειτουργία της λογιστικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω των αρμοδίων οργάνων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Πίνακας 3. Η υιοθέτηση<sup>42</sup> της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στην ΕΕ.



<sup>42</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008, Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΕΡΕΥΝΑ: ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ

#### 5.1. Εισαγωγή.

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μία περιγραφή από την πρόσφατη εφαρμογή των ΔΛΠ στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες της Ελλάδας και του κλαδικού λογιστικού σχεδίου με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η Εφαρμογή των ΔΛΠ βασίζεται σε δύο Νόμους: Ν.3599/2007, Άρθρο 27: «Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το π.δ.146/2003 (ΦΕΚ 122 Α'), όπως αυτό ισχύει, συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L243) και τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού 1606/2002.» και στον Ν. 3697/2008 (Άρθρο 11), Τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος : «β. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας (ΠΔ. 146/2003 ΦΕΚ 122 Α') εφαρμόζεται υποχρεωτικά, έτσι όπως αυτό διαμορφώνεται με βάση τις λογιστικές αρχές και κανόνες σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, προσαρμοσμένα για το δημόσιο τομέα, που εκδίδονται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Με βάση τις λογιστικές αυτές αρχές και κανόνες, συντάσσονται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις».

Με βάση την απόφαση 1038/2012 της ΕΛΤΕ και του άρθρου 27 του Ν. 3599/2007 οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τις διατάξεις των Δ.Π.Χ.Α. Σύμφωνα επίσης με την απόφαση 0005/09/28-01-2010 της ΕΛΤΕ, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το ΠΔ 146/2003, όπως αυτό ισχύει θα πρέπει να εφαρμόζουν τα ισχύοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στη έκταση που αυτά μπορούν να εφαρμοστούν από φορείς του δημοσίου, με κατάλληλη αναφορά στις σημειώσεις επί των οικονομι-

κών καταστάσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των Νοσοκομείων που εφάρμοσαν πρώτη φορά τα ΔΛΠ έγινε με ανάθεση μέσω διαγωνισμών, από οικονομοτεχνικές εταιρίες.

Το βασικό ερώτημα της έρευνας είναι :

Η Λογιστική μεταρρύθμιση για τον Δημόσιο Τομέα μέσω των Διεθνών Λογιστικών προτύπων μπορεί να συμβάλει στον εκσυγχρονισμό της διοίκησης των δημόσιων φορέων με την παροχή ποιότητας πληροφόρησης.

Ο πληθυσμός της έρευνας:

Ο πληθυσμός της έρευνας αποτελείται από γενικές νοσηλευτικές μονάδες που έχουν καταρτίσει από το 2007 έως την ημερομηνία συγγραφής της παρούσας εργασίας οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ. Το σύνολο των μονάδων είναι 16.

Δειγματοληπτικό πλαίσιο:

Δειγματοληπτικό πλαίσιο είναι η 1η Υγειονομική Περιφέρεια Αττικής, η 2η Υγειονομική Περιφέρεια Πειραιώς & Αιγαίου, η 3η Υγειονομική Περιφέρεια Μακεδονίας, η 4η Υγειονομική Περιφέρεια Μακεδονίας & Θράκης, η 5<sup>η</sup> Υγειονομική Περιφέρεια Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, η 6η Υγειονομική Περιφέρεια Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου & Δυτικής Ελλάδας και η 7<sup>η</sup> Υγειονομική Περιφέρεια Κρήτης του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

Οι μονάδες παρατήρησης είναι 6 μεγάλες Νοσηλευτικές μονάδες :

1. Γενικό Νοσοκομείο Δυτικής Αττικής "Η Αγία Βαρβάρα"(1/1/2010-31/12/2010),
2. Γενικό Νοσοκομείο Διδυμοτείχου (1/1/2011-31/12/2011),
3. Γενικό Νοσοκομείο Κ.Α.Τ. (1/1/2010-31/12/2010),
4. Γενικό Νοσοκομείο Δράμας (1/1/2009-31/12/2009),
5. Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης "Γ. Γεννηματάς"(1/1/2010-31/12/2010),
6. Γενικό Νοσοκομείο Ειδικών Παθήσεων Θεσσαλονίκης (1/1/2007-31/12/2007).

Οι χρονολογίες των παρεμβάσεων παραπέμπουν στο έτος εφαρμογής των ΔΛΠ και των δεδομένων που αντλήθηκαν από τις οικονομικές καταστάσεις.

Υποκείμενα της έρευνας:

Οι οικονομικές καταστάσεις των 6 Νοσηλευτικών Μονάδων σύμφωνα με τα κριτήρια και τις οδηγίες των ΔΛΠ και οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο (π.δ146/2003) στην περίοδο 1ης εφαρμογής των προτύπων.

Υλικό-δεδομένα:

Τα στοιχεία αντλήθηκαν από τις Οικονομικές καταστάσεις των Δημόσιων Νοσηλευτικών Μονάδων και αφορούν τα αμέσως εφαρμοζόμενα πρότυπα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, π.χ. αποθέματα, πάγια.

Η μεθοδολογία:

Η παρουσίαση περιγραφών στις μεταβολές από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις γνωστοποιήσεις και τις καταστάσεις ταμειακών ροών σύμφωνα με τα ΔΛΠ σε σχέση με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, η παρουσίαση στατικών απεικονίσεων σε σημαντικούς αριθμοδείκτες με την βοήθεια σχεδιαγραμμάτων, μέσω βασικών μεγεθών του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως από την διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την εφαρμογή των ΔΛΠ στις Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες.

Δειγματοληψία -Μέγεθος δείγματος :

Δειγματοληψία σκοπιμότητας (purposive) χωρίς πιθανότητες. Επιχειρήθηκε να αντληθούν στοιχεία από το διαδίκτυο μέσω του προγράμματος «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» από την ηλεκτρονική διεύθυνση <http://et.diavgeia.gov.gr/f/yyka/search/> και του site Υπουργείου Υγείας:

<http://www.yyka.gov.gr/articles/oikonomikes-katastaseis-nosokomeiwn-2010/772-1h-y-pe> που περιλαμβάνει οικονομικές καταστάσεις από όλες τις υγειονομικές περιφέρειες, την 1<sup>η</sup>, 2<sup>η</sup>, 3<sup>η</sup>, 4<sup>η</sup>, 5<sup>η</sup>, 6<sup>η</sup> και 7<sup>η</sup>, στις οποίες περιλαμβάνονται οι 128 Γενικές Νοσηλευτικές Μονάδες της Ελλάδας. Τα στοιχεία που βρέθηκαν αφορούσαν μόνο οικονομικές καταστάσεις με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Στη συνέχεια αναζητήθηκε με την χρήση λέξεων κλειδιών στα ίδια site η τυχόν ύπαρξη συμβάσεων για την κατάρτιση οικονομικών συμβάσεων με βάση τα ΔΛΠ. Οι λέξεις κλειδιά που χρησιμοποιήθηκαν ήταν «σύμβαση σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα» και «υποβολή οικονομικών καταστάσεων με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ» και συνδυασμός αυτών των λέξεων. Η αναζήτηση έδωσε ένα σύνολο 16 Νοσοκομείων που έχουν καταρτίσει στο πρόσφατο παρελθόν (2007-2011) τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, ενώ ένας μικρός αριθμός Νοσοκομείων (όπως το ΓΝ Γρεβενών) θα τα εφαρμόσει από το έτος (αναφοράς) 2012. Στη συνέχεια ζητήθηκαν μέσω έγγραφης αίτησης και με τηλεφωνική επικοινωνία από την διεύθυνση οικονομικού τμήματος των νοσοκομείων οι οικονομικές καταστάσεις. Στην αίτηση παροχής στοιχείων ανταποκρίθηκαν 6 Νοσοκομεία (αναφέρονται ως

άνω) και μέσω των εταιρειών που συντάζαν τις οικονομικές καταστάσεις. Από το σύνολο των 128<sup>43</sup> Γενικών Νοσοκομείων της χώρας, έχουν προχωρήσει σε εφαρμογή ΔΛΠ τα εξής παρακάτω:

1. Γενικό Νοσοκομείο Πρέβεζας,
2. Γενικό Νοσοκομείο Βόλου,
3. Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Λάρισας,
4. Γενικό Νοσοκομείο Ελευσίνας «Θριάσιο»,
5. Γενικό Νοσοκομείο Αττικής «Ευαγγελισμός»,
6. Γενικό Νοσοκομείο Σητείας,
7. Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Αλεξανδρούπολης,
8. Ψυχιατρικό Νοσοκομείο Αττικής,
9. Γενικό Νοσοκομείο Νίκαιας Πειραιά «Ο Άγιος Παντελεήμων»,
10. Γενικό Νοσοκομείο Μεσολογγίου,
11. Γενικό Νοσοκομείο Διδυμοτείχου,
12. Γενικό Νοσοκομείο «Κ.Α.Τ.»,
13. Γενικό Νοσοκομείο Δράμας,
14. Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης «Γ. Γεννηματάς»,
15. Γενικό Νοσοκομείο Ειδικών Παθήσεων Θεσσαλονίκης,
16. Γενικό Νοσοκομείο Δυτικής Αττικής «Αγία Βαρβάρα».

5.2. Το περιεχόμενο του προσαρτήματος του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και το περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες.

Στην ενότητα καταγράφονται οι παρεχόμενες πληροφορίες του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και των γνωστοποιήσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ όπως δημοσιοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις των 6 Νοσηλευτικών μονάδων, με σκοπό να παρουσιαστούν περιγραφές των διαφορών στις παρεχόμενες πληροφορίες.

---

<sup>43</sup> Όπως εμφανίζονται στο site του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικών ασφαλίσεων, ανά Υγειονομική Περιφέρεια.

### 5.2.1. Το προσάρτημα σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο.

Το προσάρτημα σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο (ΠΔ 146/2003) δεν είναι αναπόσπαστο μέρος του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων και απαιτεί γνωστοποίηση των μεθόδων αποτίμησης, η οποία είναι η μέθοδος του ιστορικού κόστους, δηλαδή η αρχική λογιστική αναγνώριση του κόστους των παγίων μείον τις αποσβέσεις, την ενδεχόμενη αλλαγή τους και τις διαφορές που προκύπτουν, τις αποσβέσεις, τις διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού, τις διαφορές αποτίμησης των αποθεμάτων μεταξύ τιμή κτήσεως και τιμή αγοράς, τις υποχρεώσεις διάρκειας μεγαλύτερης από 5 έτη, τον πίνακα κατεχόμενων παγίων και χρεογράφων, τις συναλλαγματικές διαφορές (και η γνωστοποίηση του λογιστικού χειρισμού), τις υποχρεώσεις εκτός ισολογισμού, τον μέσο αριθμό προσωπικού, τα ποσά των αμοιβών των μελών διοικήσεως μαζί με τυχόν προκαταβολές και πιστώσεις, κάθε μορφής εγγυήσεων εκτός ισολογισμού, τις σημαντικές μεταβολές στην αξία των παγίων, πληροφορίες για έκτακτα και ανόργανα έσοδα –έξοδα, ειδικές μηνιαίες παροχές -δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, την ανάλυση των λογαριασμών: έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως και λοιπές προβλέψεις, παρεκκλίσεις από τις αρχές της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως και επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με την συγκρισιμότητα των κονδυλίων από χρήση σε χρήση και τέλος επεξηγηματικές σημειώσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

### 5.2.2. Οι γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Οι γνωστοποιήσεις είναι αναπόσπαστα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει με αριθμηση σε τυχόν σχετική πληροφορία των σημειώσεων. Με βάση τα δεδομένα των 6 Δημοσίων Ελληνικών Νοσηλευτικών Μονάδων που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ, γνωστοποιούνται πληροφορίες για τα εξής:

#### 5.2.2.1. Σημαντικές λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούν τα Νοσοκομεία.

Γνωστοποιείται η συμμόρφωση των μονάδων με τα πρότυπα καθώς και οι τροποποιήσεις που έχουν έναρξη εφαρμογής. Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόστηκε το Π.Δ. 146/2003, προσαρμοσμένο στις λογιστικές αρχές και κανόνες που υιοθετούνται από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και με τις οδηγίες της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης (ΕΛΤΕ), όπως αυτά ισχύουν για οικονομικές οντότητες που επιδιώκουν το κέρδος, επει-

δή δεν έχουν γίνει οι προβλεπόμενες, από το εδάφιο β του άρθρου 11 του Νόμου 3697/2008, προσαρμογές, προκειμένου αυτά να εφαρμοστούν σε μη κερδοσκοπικές οντότητες του δημόσιου τομέα

#### 5.2.2.2. Ενσώματα πάγια.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. εξετάζεται η ουσία κι όχι η νομική υπόσταση, κάτι που σημαίνει ότι στην προκειμένη περίπτωση, δεν ενδιαφέρει το ιδιοκτησιακό καθεστώς (νομική υπόσταση), αλλά η χρήση (ουσία)<sup>44</sup>. Μπορεί, για παράδειγμα, μία Μονάδα να μεταβιβάσει ένα στοιχείο του ενεργητικού σε τρίτο με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε με βάση τα δικαιολογητικά να περνά η νομική ιδιοκτησία στον τρίτο. Είναι δυνατόν, παρόλα αυτά, να υπάρχουν ειδικοί όροι που να ορίζουν ότι η Μονάδα συνεχίζει να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που ενσωματώνονται στο στοιχείο του ενεργητικού. Σε μία τέτοια περίπτωση, η απεικόνιση της πώλησης δεν θα αντιπροσώπευε την ουσία της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής.

Ειδικότερα, για τα ακίνητα των Νοσοκομείων (οικόπεδα –κτίρια) η αρχική αποτίμησή τους σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, προέκυψε με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών τους που προβλέπονται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16 (ΔΛΠΔΤ 17:«Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός») τα ενσώματα πάγια αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις ζημίες απομείωσης. Το κόστος κτήσεως περιλαμβάνει όλες τις άμεσα επέρριπτες δαπάνες: α) το αρχικό κόστος, β) κόστη βελτίωσης, γ) κόστη αντικατάστασης, δ) κόστη συντήρησης σε ειδικές περιπτώσεις.

Το αρχικό κόστος μίας ενσώματης ακινητοποίησης περιλαμβάνει: α) το συνολικό καθαρό κόστος απόκτησης, β) τα κόστη μεταφοράς και συναρμολόγησης μέχρι να γίνει λειτουργική γ) τυχόν κεφαλαιοποιημένο κόστος δανεισμού, δ) εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης.

Μετά την αρχική απόκτηση, παρακολουθούνται στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων «Λοιπός εξοπλισμός» και μετά την αρχική απόκτηση σε αξίες αναπροσαρμογής οι κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων: εδαφικές εκτάσεις, κτίρια και μηχανήματα.

---

<sup>44</sup> Ειδική υπηρεσία Διαχείρισης Επιχειρησιακού Προγράμματος «Υγεία – Πρόνοια» 2000-2006. Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), σε Νοσηλευτικές Μονάδες.



Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χρησιμοποιείται η ευθεία μέθοδος απόσβεσης. Οι αποσβέσεις των άλλων στοιχείων των ενσωμάτων παγίων υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο μέσα στη ωφέλιμη ζωή τους, οι οποίες σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις έχει ως εξής :

Κτίρια	50-15 έτη
Μηχανολογικός εξοπλισμός	10-30 έτη
Αυτοκίνητα	10-15 έτη
Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός	1-20 έτη
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρολογικός εξοπλισμός	10-30 έτη

Όταν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης για τα ενσώματα πάγια ο έλεγχος και οι ζημίες απομείωσης, αν υπάρχουν, προκύπτουν όταν η λογιστική αξία τους είναι μεγαλύτερη από το ποσό της ανακτήσιμης αξίας. Για τα κρατικά νοσοκομεία που δεν θεωρούνται μονάδες παραγωγής ταμειακών διαθεσίμων κατά τα ισχύοντα στις κερδοσκοπικές οντότητες, η ανακτήσιμη υπηρεσία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ εύλογης αξίας μείον τα απαιτούμενα για την πώληση κόστη (fair value less costs to sell) και του κόστους αντικατάστασης χωρίς τις αποσβέσεις (Depreciated replacement cost). Το αποσβέσιμο κόστος αντικατάστασης ορίζεται ως η αξία αντικατάστασης του στοιχείου ως καινούργιου μείον τις αναλογούσες αποσβέσεις για τα χρόνια παλαιότητάς του.

Επίσης γίνεται περιγραφή των βασικών κατηγοριών παγίων εκτός λειτουργίας όπου υπάρχουν, με τις αντίστοιχες αξίες κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν απομειώσεις.

#### 5.2.2.3. Κεφαλαιοποίηση εξόδων.

Γνωστοποιούνται όλα τα έξοδα τα οποία αφορούν στην ίδρυση και πρώτη εγκατάσταση των νοσοκομείων καθώς και εξόδων που αφορούν σε μετεγκατάσταση τα οποία αναγνωρίζονται σαν έξοδα κατά τη χρήση στην οποία προκύπτουν.

#### 5.2.2.4. Κόστος δανεισμού.

Ο δανεισμός μέσω τραπεζών απουσιάζει από τις Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες. Στις γνωστοποιήσεις περιγράφονται οι οδηγίες των προτύπων σε σχέση με το κόστος δανεισμού. Σύμφωνα με τις οδηγίες των προτύπων, γνωστοποιείται το κόστος του δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακών στοιχείων, η ολοκλήρωση των οποίων απαιτεί σημαντικό χρόνο, μέχρι το χρόνο που είναι ουσιαστικά έτοιμα προς χρήση ή προς πώληση. Τα έσο-

δα που προέρχονται από την προσωρινή τοποθέτηση των δανειακών κεφαλαίων που προορίζονται για απόκτηση των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων αφαιρείται από το αντίστοιχο δανειακό κόστος. Τα άλλα κόστη δανεισμού καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη χρήση που προκύπτουν.

#### 5.2.2.5. Άλλα Περιουσιακά στοιχεία.

Οι άδειες λογισμικού αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως μείον τις αποσβέσεις. Τα λογισμικά προγράμματα αφορούν το κόστος αγοράς λογισμικού, καθώς και κάθε δαπάνη που έχει πραγματοποιηθεί κατά την ανάπτυξη λογισμικού προκειμένου αυτό να τεθεί σε λειτουργία. Οι δαπάνες που ενισχύουν ή επεκτείνουν την απόδοση των προγραμμάτων λογισμικού πέρα από τις αρχικές προδιαγραφές τους, αναγνωρίζονται ως κεφαλαιουχική δαπάνη και προστίθενται στο αρχικό κόστος του λογισμικού.

Οι αποσβέσεις των λογισμικών προγραμμάτων επιβαρύνουν το λογαριασμό αποτελεσμάτων με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών, η οποία εκτιμάται από 5 έως 10 έτη.

#### 5.2.2.6. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Γνωστοποιούνται οι ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις και άλλα μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού. Μετά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ στα Νοσοκομεία του δείγματος, οι ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις εξετάζονται για πιθανή ζημία απομείωσης όταν γεγονότα ή αλλαγές στις περιστάσεις δείχνουν ότι η λογιστική αξία τους μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη. Οποτεδήποτε η λογιστική αξία κάποιου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, η αντίστοιχη ζημιά απομείωσης του καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εκτιμώμενης καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσεως αυτού. Καθαρή αξία πώλησης θεωρείται η εφικτή πρόσοδος από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής στην οποία τα μέρη έχουν πλήρη γνώση και ενεργούν οικιοθελώς μετά από την αφαίρεση κάθε πρόσθετου άμεσου κόστους διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου. Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από την διάθεσή του στο τέλος της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του. Εάν δεν υπάρχει δυνατότητα να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου

για το οποίο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας του, τότε προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας που δημιουργεί ταμειακές ροές στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο.

Αντιλογισμός ζημιάς απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων που λογίσθηκε σε προηγούμενα έτη, γίνεται μόνο όταν υπάρχουν ικανές ενδείξεις ότι η απομείωση αυτή δεν υπάρχει πλέον ή έχει μειωθεί. Στις περιπτώσεις αυτές ο ανωτέρω αντιλογισμός αναγνωρίζεται ως έσοδο.

#### 5.2.2.7. Αποθέματα.

Η αρχική καταχώρηση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης τους πλέον τα ειδικά έξοδα κτήσης τους. Οι τυχόν εκπτώσεις κατά την κτήση τους μειώνουν το κόστος αγοράς τους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων μετά την κτήση τους γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης, μειωμένη κατά το κόστος διάθεσης των αποθεμάτων. Το κόστος των αποθεμάτων στα Νοσοκομεία του δείγματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο FIFO (First in, First out) ή του μέσου σταθμικού κόστους και περιλαμβάνει τις δαπάνες απόκτησης των αποθεμάτων και τις δαπάνες μεταφοράς τους στην τοποθεσία που βρίσκονται.

Ειδικότερα τα αποθέματα των εξειδικευμένων ανταλλακτικών των μηχανημάτων, που αγοράζονται κατά το στάδιο της αγοράς του μηχανήματος, θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα της αξίας του μηχανήματος και αποσβένονται μαζί με το μηχάνημα και ενώ οι αντικαταστάσεις των χρησιμοποιούμενων ανταλλακτικών καταχωρούνται στα έξοδα κατά το χρόνο της αγοράς τους. Σε αντίθεση, τα αναλώσιμα υλικά συντήρησης των μηχανημάτων και τα ανταλλακτικά γενικής χρήσεως περιλαμβάνονται στα αποθέματα και καταχωρούνται στα έξοδα κατά το χρόνο της ανάλωσής τους. Επί των αποθεμάτων των Νοσοκομείων του δείγματος δεν υφίστανται ενέχυρα.

#### 5.2.2.8. Επενδύσεις.

Γνωστοποιούνται οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί που αφορούν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Οι επενδύσεις ταξινομούνται στις παρακάτω κατηγορίες:

α) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία τους με μεταβολές καταχωρημένες στα αποτελέσματα. Στην κατηγορία αυτή καταχωρούνται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με σκοπό την κερδοσκοπία συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων. Τα Ελληνικά Δημόσια Νοσοκομεία του δείγματος δεν έχουν τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία.

β) Δάνεια και απαιτήσεις. Περιλαμβάνει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με πάγιες ή προσδιορισμένες πληρωμές και τα οποία δεν διαπραγματεύονται σε ενεργές αγορές. Δημιουργούνται όταν το Νοσοκομείο δίνει χρήματα ή παρέχει αγαθά και υπηρεσίες και δεν υπάρχει πρόθεση για την πώληση αυτών των στοιχείων. Οι απαιτήσεις (ασφαλιστικά ταμεία επί το πλείστον) καταχωρούνται αρχικά στην ονομαστική αξία τους, αφού εκτιμάται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στο Νοσοκομείο. Από τις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων του δείγματος προκύπτει ότι δεν υφίσταται Τραπεζικός δανεισμός.

γ) Διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις. Περιλαμβάνει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με πάγιες ή προσδιορισμένες πληρωμές και συγκεκριμένη λήξη και τα οποία το Νοσοκομείο έχει την πρόθεση και την ικανότητα να τα κρατήσει ως την λήξη τους.

δ) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Περιλαμβάνει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις ανωτέρω κατηγορίες. Περιλαμβάνονται στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία εφόσον η Διοίκηση δεν έχει την πρόθεση να τα ρευστοποιήσει μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία Ισολογισμού. Τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και τα σχετικά κέρδη ή ζημιές καταχωρούνται σε αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή χαρακτηρισθούν ως απομειωμένα. Κατά την πώληση ή όταν χαρακτηρισθούν ως απομειωμένα, τα κέρδη ή οι ζημιές μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Τα Ελληνικά Δημόσια Νοσοκομεία του δείγματος δεν έχουν διαθέσιμα για πώληση περιουσιακά στοιχεία.

#### 5.2.2.9. Επενδύσεις σε ακίνητα.

Επενδύσεις σε ακίνητα είναι οι επενδύσεις που αφορούν όλα εκείνα τα ακίνητα (στα οποία περιλαμβάνονται η γη, τα κτίρια ή τα μέρη κτιρίων) τα οποία κατέχονται (είτε μέσω αγοράς είτε μέσω χρηματοοικονομικής μίσθωσης) από το Νοσοκομείο, είτε για να αποκομίζει μισθώματα από την εκμίσθωσή τους, είτε για την αύξηση της αξίας τους (ενίσχυση κεφαλαίου), είτε και για τα δύο, και δεν κατέχονται για να χρησιμοποιηθούν στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς των Νοσοκομείων ή για πώληση κατά τη συνήθη λειτουργία του Νοσοκομείου.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα επιμετρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης τους, συμπεριλαμβανομένων και των εξόδων συναλλαγής.

Για τη μεταγενέστερη αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα τα Νοσοκομεία επιλέγουν τη μέθοδο του κόστους ή την πραγματική τους αξία (εύλογη αξία), που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16. Με

βάση τη μέθοδο του κόστους, οι επενδύσεις σε ακίνητα εμφανίζονται στο κόστος κτήσεως τους, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Οι αποσβέσεις των επενδύσεων σε ακίνητα υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης με βάση την ωφέλιμη ζωή τους η οποία έχει καθοριστεί έως 35 έτη.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή των επενδύσεων σε ακίνητα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (ή οι μεταβολές) αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Μεταφορές προς την κατηγορία των επενδύσεων σε ακίνητα γίνονται μόνο όταν υπάρχει μεταβολή στην χρήση αυτών, που αποδεικνύεται από το πέρας της ιδιοχρησιμοποίησης από το Νοσοκομείο ή από το πέρας της κατασκευής ενός ακινήτου ή από την αξιοποίηση μίας λειτουργικής μίσθωσης από τρίτο. Μεταφορές ακινήτων από την κατηγορία των επενδύσεων σε ακίνητα γίνονται μόνο όταν υπάρχει μεταβολή στη χρήση τους.

Μία επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Τα κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την διαγραφή ή την διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της διαγραφής ή της διάθεσης.

#### 5.2.2.10. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα.

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν τα μετρητά, τις καταθέσεις όψεως και τις βραχυπρόθεσμες μέχρι 3 μήνες επενδύσεις, υψηλής ρευστοποίησης και χαμηλού κινδύνου.

#### 5.2.2.11. Παροχές στο προσωπικό.

Γνωστοποιούνται :

##### α) Βραχυπρόθεσμες παροχές.

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές προς το προσωπικό σε χρήμα και σε είδος καταχωρούνται ως έξοδο, όταν καθίστανται δεδουλευμένες. Η μισθοδοσία των μονίμων υπαλλήλων καλύπτεται από το αρμόδιο Υπουργείο Υγείας. Τα Νοσοκομεία εμφανίζουν λογιστικά τη μισθοδοσία τους ως δαπάνη, με ταυτόχρονη εμφάνιση εσόδου από Επιχορηγήσεις για μισθοδοσία προσωπικού.

Η μισθοδοσία των έκτακτων υπαλλήλων καθώς και οι υπερωρίες, τα επιδόματα και οι αποζημιώσεις των μονίμων υπαλλήλων καλύπτονται από τα Νοσοκομεία εφόσον πρώτα εγκριθούν από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

β) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνουν μόνο προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Το δουλευμένο κόστος των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν.103/1975, Ν.2470/1997 (όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3205/2003) και Π.Δ. 410/1988 τα Νοσοκομεία υποχρεούνται να καταβάλλουν παροχές στους μόνιμους υπαλλήλους που έχουν ασφαλιστεί στο ΙΚΑ, ανάλογα με τα έτη προϋπηρεσίας και το ύψος των αποδοχών κατά την συνταξιοδότηση τους. Τα νοσοκομεία για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους δεν προβαίνουν σε αναλογιστικές μελέτες.

γ) Παροχές τερματισμού της απασχόλησης.

Οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης πληρώνονται όταν οι εργαζόμενοι αποχωρούν πριν την ημερομηνία συνταξιοδότησεως. Τα Νοσοκομεία καταχωρούν αυτές τις παροχές όταν δεσμεύονται, είτε όταν τερματίζεται η απασχόληση υπαρχόντων εργαζομένων σύμφωνα με ένα λεπτομερές πρόγραμμα για το οποίο δεν υπάρχει πιθανότητα απόσυρσης, είτε όταν προσφέρει αυτές τις παροχές ως κίνητρο για εθελουσία αποχώρηση. Παροχές τερματισμού της απασχόλησης που οφείλονται 12 μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού προεξοφλούνται. Στην περίπτωση τερματισμού απασχόλησης που υπάρχει αδυναμία προσδιορισμού των εργαζομένων που θα κάνουν χρήση αυτών των παροχών, δεν γίνεται λογιστικοποίηση αλλά γνωστοποίηση αυτών ως ενδεχόμενη υποχρέωση. Σύμφωνα με την ελληνική εργατική νομοθεσία οι εργαζόμενοι δικαιούνται αποζημίωση στην περίπτωση απόλυσης ή συνταξιοδότησής τους, το ύψος της οποίας ποικίλει ανάλογα με τον μισθό, τα έτη υπηρεσίας και τον τρόπο της αποχώρησης (απόλυση ή συνταξιοδότηση) του εργαζομένου. Υπάλληλοι που παραιτούνται ή απολύονται αιτιολογημένα δεν δικαιούνται αποζημίωση.

Τυχόν ανεξόφλητο ποσό καταχωρείται ως υποχρέωση, ενώ σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε υπερβαίνει το ποσό των παροχών, το Νοσοκομείο αναγνωρίζει το υπερβάλλον ποσό ως στοιχείο του ενεργητικού του (προπληρωθέν έξοδο) μόνο κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή σε επιστροφή.

Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους καταβάλλει στο προσωπικό των Νοσοκομείων, την αποζημίωση για την έξοδο από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Κατ' επέκταση δεν απαιτείται η διε-

νέργεια αναλογιστικής μελέτης για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας μελλοντικών υποχρεώσεων προς το σύνολο του προσωπικού του Νοσοκομείου λόγω συνταξιοδότησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζόμενους».

#### 5.2.2.12. Προβλέψεις- Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις.

Οι προβλέψεις δημιουργούνται όταν τα Νοσοκομεία έχουν νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση, ως αποτέλεσμα παρελθόντος γεγονότος, και πιθανολογείται ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων ώστε να τακτοποιηθεί η υποχρέωση, και μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού.

Οι προβλέψεις επανεξετάζονται στο τέλος κάθε χρήσης και προσαρμόζονται έτσι ώστε να απεικονίζουν τις καλύτερες δυνατές εκτιμήσεις και στην περίπτωση που κρίνεται αναγκαίο, προεξοφλούνται με βάση ένα προ-φόρου προεξοφλητικό επιτόκιο. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εκτός και αν η πιθανότητα για εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι ελάχιστη. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά γνωστοποιούνται εφόσον η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή.

#### 5.2.2.13. Αναγνώριση εσόδων- Εξόδων.

Η αναγνώριση των εσόδων και εξόδων των Νοσοκομείων του δείγματος γίνεται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

Ειδικότερα, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού γίνεται λογισμός των δουλευμένων μέχρι την ημερομηνία αυτή εσόδων και εξόδων, ανεξάρτητα του εάν έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά. Γίνεται επίσης εκκαθάριση της παρακαταθήκης αναλωσίμων υλικών σε κάθε ημερομηνία του ισολογισμού και σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογίζονται την περίοδο που παρέχονται οι υπηρεσίες, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης ενός παρεχόμενης υπηρεσίας σε σχέση με το σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών. Τα έσοδα από τόκους αναγνωρίζονται βάσει χρονικής αναλογίας και με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου.

Τα έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε δεδουλευμένη βάση. Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

α) Λειτουργικές Μισθώσεις,

Εάν υφίστατο πληρωμές βάσει λειτουργικών μισθώσεων θα καταχωρούνταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ως έξοδα, κατά το χρόνο χρήσεως του μισθίου.

#### β) Κόστος Χρηματοδότησης.

Καθαρό χρηματοδοτικό κόστος δεν υφίσταται αφού απουσιάζει ο δανεισμός. Σημειώνεται ότι οι μονάδες Υγείας εξαιρούνται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία της υποχρέωσης υπολογισμού και καταβολής φόρου εισοδήματος.

#### 5.2.2.14. Τμηματική ανάλυση των δραστηριοτήτων των Νοσοκομείων.

«Τομέας» ή «τμήμα» των δραστηριοτήτων του Νοσοκομείου είναι κάθε διακεκριμένη δραστηριότητα με ιδιάζοντα χαρακτηριστικά ως προς τη φύση της δραστηριότητας και τους κινδύνους που συνεπάγεται ο τομέας. Ανάλογη διάκριση γίνεται με βάση το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο αναπτύσσεται η δραστηριότητα (γεωγραφικός τομέας). Σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις, τα τμήματα των Νοσοκομείων ενσωματώνονται στον κύριο φορέα και αντιμετωπίζονται ενιαία.

#### 5.2.2.15. Μισθώσεις.

Μισθώσεις στις οποίες ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες της ιδιοκτησίας διατηρούνται από τους εκμισθωτές ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Οι λοιπές μισθώσεις κατατάσσονται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις. Πληρωμές μισθωμάτων βάσει λειτουργικών μισθώσεων καταχωρούνται στα έξοδα με βάση την σταθερή μέθοδο κατά την διάρκεια της μίσθωσης.

#### 5.2.2.16. Δωρεές παγίων -Λοιπά στοιχεία καθαρής θέσης.

Κατά την εφαρμογή της απογραφής έναρξης για την υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος, κατά την 1/1/2006, προσδιορίστηκε η αξία των ακινήτων που περιήλθαν στην κυριότητα των Νοσοκομείων μέσω δωρεών (για λειτουργικές ανάγκες). Ως αξία αυτών των δωρηθέντων παγίων θεωρήθηκε η αντικειμενική αξία αυτών κατά τον χρόνο διενέργειας της αρχικής απογραφής αυτών.

#### 5.2.2.17. Κεφάλαιο.

Τα κεφάλαια των Νοσοκομείων προέκυψαν από την απογραφή των περιουσιακών του στοιχείων και των υποχρεώσεων του σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 146/03. Επομένως εισφερόμενο κεφάλαιο είναι η διαφορά μεταξύ των στοιχείων του ενεργητικού και των υφιστάμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία απογραφής. Ο λογαριασμός αυτός αφορά την μεταφορά στην καθαρή θέση των κρατικών επιχορηγήσεων για την κάλυψη δαπανών λειτουργίας του Νοσοκομείου καθώς και



για την εξόφληση των προμηθευτών αφενός ώστε η κατάσταση αποτελεσμάτων να δείχνει το πραγματικό αποτέλεσμα των Νοσοκομείων και αφετέρου η καθαρή θέση να παρουσιάζει το σωρευμένο αποτέλεσμα από την λειτουργία και τις σωρευμένες εισφορές από το κράτος με την ιδιότητά του ως ιδιοκτήτης. Στο κονδύλι «Αποθεματικά Κεφάλαια» περιλαμβάνονται ποσά που αφορούν την εξόφληση των οφειλών προμηθευτών των νοσοκομείων μέσω ομολόγων σύμφωνα με το Νόμο 3867/2010, άρθρο 27, με την ταυτόχρονη μεταβίβαση απαιτήσεων στο Ελληνικό δημόσιο έναντι ασφαλιστικών οργανισμών.

#### 5.2.2.18. Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων, γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, αν υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν και ότι το νοσοκομείο θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του. Με βάση την απόφαση 1038/2012 της ΕΛΤΕ, του άρθρου 27 του Ν. 3599/2007 και βάση των Γενικών Αρχών των Δ.Π.Χ.Α. «οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, πρέπει να απεικονίζουν τις πάσης φύσεως λαμβανόμενες επιχορηγήσεις που προέρχονται από το Κράτος, κατευθείαν στην καθαρή θέση ως «Μεταγενέστερες Εισφορές» με την ιδιότητα του ως ιδιοκτήτη των Δημοσίων Μονάδων Υγείας και με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει δέσμευση επιστροφής τους».

#### 5.2.2.19. Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη.

Σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις των σημειώσεων δεν σημειώθηκαν μεταβολές στις βασικές λογιστικές εκτιμήσεις. Λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές αρχές, σε σχέση με αυτές που εφαρμόζονται στις Οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση το Π.Δ. 146/2003, σε ότι αφορά: τους συντελεστές αποσβέσεων των ενσώματων παγίων, τις κρατικές επιχορηγήσεις για πάγια περιουσιακά στοιχεία, τις κρατικές επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών, στη διενέργεια πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης, στη διενέργεια πρόβλεψης για επίδικους χρεώστες.

Όταν μία λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, αλλάζουν όλες οι οικονομικές Καταστάσεις μέχρι εκεί που είναι δυνατόν. Εκεί που δεν είναι δυνατόν, αλλάζουν μόνο στο άνοιγμα της χρήσης, το υπόλοιπο σε νέο ή πιθανά και άλλοι λογαριασμοί, εφόσον αυτό είναι δυνατόν.

Οι αλλαγές εκτιμήσεων, επιδρούν στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων της χρήσης που γίνονται και στις μελλοντικές χρήσεις ανάλογα με την περίπτωση. Επίσης μπορεί να επιδράσουν στην καθα-

ρή θέση ή σε άλλους λογαριασμούς της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης στη χρήση που γίνεται η αλλαγή.

Τα λάθη, εφόσον είναι εφικτό, διορθώνονται αναδρομικά: α) για την προηγούμενη περίοδο πλήρως στις καταστάσεις: Οικονομικής Θέσης (ισολογισμός), Συνολικού Εισοδήματος (αποτελέσματα χρήσης), Ταμειακών Ροών, Πίνακα Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων και Σημειώσεων

β) Για πριν τη συγκρίσιμη περίοδο, με αλλαγή υπολοίπων έναρξης της συγκρίσιμης περιόδου στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

#### 5.2.2.20. Κίνδυνος επιτοκίου.

Τα Νοσοκομεία δεν έχουν λάβει τραπεζικές χρηματοδοτήσεις. Κατά συνέπεια δεν είναι εκτεθειμένα σε κίνδυνο από την μεταβολή των επιτοκίων στην Τραπεζική αγορά.

#### 5.2.2.21. Ανάλυση πιστωτικού κινδύνου.

Όσον αφορά τον πιστωτικό κίνδυνο περιορίζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (μέσα) τα οποία την ημερομηνία του Ισολογισμού (και της προηγούμενης ) αναλύονται ως εξής: Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα απαιτήσεων από παροχή υπηρεσιών.

#### 5.2.2.22. Ανάλυση κινδύνου ρευστότητας.

Γνωστοποιείται η παρακολούθηση των χρεών των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων καθώς επίσης και των πληρωμών που πραγματοποιούνται καθημερινά. Οι ανάγκες ρευστότητας παρακολουθούνται σε διάφορες χρονικές ζώνες, σε καθημερινή και εβδομαδιαία βάση καθώς και σε μια κυλιόμενη περίοδο τουλάχιστον 90 ημερών.

#### 5.2.2.23. Γεγονότα μετά την ημερομηνία Κατάστασης Οικονομικής Θέσης.

Τα σημαντικά γεγονότα μετά την ημερομηνία της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμού) αξιολογούνται από τη Διοίκηση με βάση τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 10 και κατατάσσονται σε "διορθωτικά" και "μη διορθωτικά" γεγονότα. Οι Οικονομικές Καταστάσεις, διορθώνονται με τα "διορθωτικά" γεγονότα μόνον. Αν μετά την ημερομηνία κλεισίματος και μέχρι την έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων, διαπιστωθεί ότι δεν ισχύει πλέον η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για το νοσοκομείο, οι Οικονομικές Καταστάσεις συντάσσονται χωρίς την εφαρμογή αυτής της αρχής.

#### 5.2.2.24. Προβλέψεις.

Προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν τα Νοσοκομεία έχουν παρούσες νομικές ή τεκμαιρόμενες υποχρεώσεις ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και είναι πιθανή η εκκαθάρισή τους μέσω εκροών πόρων και η εκτίμηση του ακριβούς ποσού της υποχρέωσης μπορεί να πραγματοποιηθεί με αξιοπιστία. Οι προβλέψεις επισκοπούνται κατά την ημερομηνία σύνταξης κάθε ισολογισμού και προσαρμόζονται προκειμένου να αντανακλούν την παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για τη διευθέτηση της υποχρέωσης. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εκτός αν η πιθανότητα εκροών πόρων οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι ελάχιστη. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται εφόσον η εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή.

#### 5.2.2.25. Επίδικες ή υπό Διαιτησία Διαφορές.

Γνωστοποιείται η εμπλοκή των νοσοκομείων υπό την ιδιότητα του εναγόμενου και του ενάγοντος, σε διάφορες δικαστικές υποθέσεις στα πλαίσια της κανονικής λειτουργίας τους. Για όσες από αυτές αναμένεται επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων, έχουν σχηματίσει σχετική πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων.

#### 5.2.2.26. Αριθμός Απασχολημένου Προσωπικού.

Γνωστοποιείται το απασχολούμενο προσωπικό την 31η Δεκεμβρίου.

### 5.3. Σύγκριση Χρηματοοικονομικών δεικτών μεταξύ κλαδικού λογιστικού σχεδίου και των ΔΛΠ στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες

#### 5.3.1. Γενικά.

Με βάση τα δεδομένα των 6 Δημοσίων Ελληνικών Νοσηλευτικών Μονάδων και του κλαδικού λογιστικού σχεδίου καταγράφονται χρηματοοικονομικοί δείκτες σύμφωνα με τα ΔΛΠ και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο στην διαχειριστική χρήση εφαρμογής για το κάθε Νοσοκομείο. Η περιγραφή των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσεως μέσα από την χρήση δεικτών σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ με την βοήθεια σχεδιαγραμμάτων παρουσιάζει απλές στα-

τικές απεικονίσεις των οικονομικών καταστάσεων, από την λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

### 5.3.2. Οι λογιστικές καταστάσεις και οι Αριθμοδείκτες.

Οι λογιστικές καταστάσεις οποίες αποτελούν σημαντική πηγή πληροφοριών. Παρέχουν όλα εκείνα τα στοιχεία που χρειάζεται να γνωρίζει ο κάθε ενδιαφερόμενος για την οικονομική μονάδα έτσι ώστε να μπορεί να πάρει τις σωστές αποφάσεις<sup>45</sup>. Έτσι η πλέον σημαντική πηγή πληροφοριών για την οικονομική δραστηριότητα μιας οικονομικής μονάδας είναι οι βασικές λογιστικές καταστάσεις, δηλαδή ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Η ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων μπορεί να χρησιμεύει και ως μέσο αξιολόγησης της διοίκησης, δηλαδή αν και κατά πόσο είναι αποτελεσματική και ικανή κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της. Επίσης μπορεί να οδηγεί στην διάγνωση διαφόρων προβλημάτων και να χρησιμεύει για την πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής θέσης και των οικονομικών της αποτελεσμάτων. Ο υπολογισμός διαφόρων αριθμοδεικτών είναι μία μέθοδος που χρησιμοποιείται στην ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων. Οι αριθμοδείκτες εκφράζουν λογικές σχέσεις των οικονομικών μεγεθών, ενδεικτικές της αξίας των δύο βασικών λειτουργιών: της διαχείρισης και της εκμετάλλευσης.

Η ανάλυση της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει την συστηματική μελέτη κάποιων συγκεκριμένων αριθμοδεικτών που προκύπτουν από τις σχέσεις διαφόρων οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης και της τάσης τους, έτσι ώστε να είναι δυνατός ο εντοπισμός και η αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων έγκαιρα.

Με τον διαρκή έλεγχο και την παρατήρηση της οικονομικής μονάδας η διοίκηση οδηγείται στην δημιουργία χρήσιμων συμπερασμάτων αναφορικά με την οικονομική κατάσταση και την δραστηριότητα, γεγονός που την καθιστά ικανή στο να λάβει τα πιο κατάλληλα μέτρα.

Για να παρέχει ένας δείκτης μια νέα και σημαντική πληροφορία θα πρέπει να εκφράζει μια σημαντική σχέση που να παρουσιάζει οικονομικό ενδιαφέρον (π.χ. ίδια προς ξένα κεφάλαια). Τα πλεονεκτήματα που παρέχουν είναι ότι από τη μια μεριά παρακάμπτεται η δυσκολία ανάλυσης και ερμη-

---

<sup>45</sup> Καραταΐρης Χρήστος: «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων με χρήση αριθμοδεικτών (θεωρητική και πρακτική προσέγγιση)», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2010, σελ. 38.

νείας των απόλυτων δεδομένων τους με την καθιέρωση των μεταξύ τους σχέσεων (δεικτών), και δεύτερο στο ότι με τον υπολογισμό μόνο των σημαντικών σχέσεων επιτυγχάνεται ο περιορισμός του μεγάλου πλήθους στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, σε ένα μικρό σύνολο δεικτών. Ανάλογα με τις διάφορες πλευρές ή πτυχές της οικονομικής κατάστασης και δραστηριότητας, οι αριθμοδείκτες μπορούν να ενταχθούν στις εξής κατηγορίες:

➤ Αριθμοδείκτες ρευστότητας.

Χρησιμοποιούνται προκειμένου να μετρηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας στη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων, κατά πόσο δηλαδή γίνεται ικανοποιητική ή όχι χρησιμοποίηση αυτών.

➤ Αριθμοδείκτες δραστηριότητας.

Χρησιμοποιούνται προκειμένου να μετρηθεί ο βαθμός αποτελεσματικότητας στη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων, κατά πόσο δηλαδή γίνεται ικανοποιητική ή όχι χρησιμοποίηση αυτών.

➤ Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας.

Με αυτούς μετράται η αποδοτικότητα, η δυναμικότητα των κερδών της και η ικανότητα της διοίκησης στη διαχείριση όλων των πόρων που έχει στη διάθεσή της.

➤ Αριθμοδείκτες διάρθρωσης κεφαλαίων και βιωσιμότητας.

Με αυτούς εκτιμάται η μακροχρόνια ικανότητα μιας επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της και ο βαθμός προστασίας που απολαμβάνουν οι πιστωτές της.

➤ Αριθμοδείκτες δαπανών λειτουργίας.

Παρέχουν ένδειξη της πολιτικής που ακολουθεί η Διοίκηση, έναντι των διαφόρων δαπανών λειτουργίας της και της αποτελεσματικότητάς της έναντι των επί μέρους δαπανών.

➤ Επενδυτικοί αριθμοδείκτες.

Μετρούν τις επιδόσεις των επιχειρήσεων στο χρηματιστήριο. Συσχετίζουν τον αριθμό των μετοχών μιας επιχείρησης με τα κέρδη, τη χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής με τα κέρδη ανά μετοχή, το μέρισμα ανά μετοχή με τα κέρδη ανά μετοχή, κλπ.

Προκειμένου να παρουσιαστούν απλές στατικές περιγραφές με τη βοήθεια σχεδιαγραμμάτων μεταξύ του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και των ΔΛΠ, χρησιμοποιούνται δείκτες οι οποίοι περιλαμβάνουν στο περιεχόμενό τους, είτε στον αριθμητή, είτε στον παρονομαστή, ποσά από λογαριασμούς του Ενεργητικού και του Παθητικού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, τα οποία διαφοροποιούνται από την εφαρμογή του κλαδικού λογιστικού σχεδίου και των ΔΛΠ στο έτος εφαρμογής. Οι αριθμοδείκτες που χρησιμοποιούνται στην εργασία σύμφωνα με τα ΔΛΠ και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο είναι: Δείκτης Γενικής (κυκλοφοριακής) ρευστότητας, Δείκτης άμεσης ρευστότητας, Δείκτης κυ-

κλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων, Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Ενεργητικού, Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Παγίων, Δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Απαιτήσεων, Δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Βραχυχρόνιων υποχρεώσεων, Δείκτης καθαρού περιθωρίου κερδών καθαρού περιθωρίου κερδών (πλεονάσματος / ελλείμματος), Δείκτης απόδοσης Ενεργητικού.

### 5.3.3. Δείκτες ρευστότητας.

Με τον όρο ρευστότητα εννοούμε την ικανότητα του φορέα να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της όταν αυτές καθίστανται ληξιπρόθεσμες. Ο δείκτης κυκλοφοριακής ρευστότητας μετράει τον κίνδυνο ρευστότητας και την αποτελεσματικότητα της χρησιμοποίησης των περιουσιακών στοιχείων. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης, τόσο μικρότερος είναι κίνδυνος ρευστότητας. Οι προμηθευτές θεωρούν την ισχυρή θέση στη ρευστότητα ως ένδειξη ικανότητας του Δημόσιου φορέα να καταβάλλει έγκαιρα τις υποχρεώσεις του.

➤ Δείκτης Γενικής (κυκλοφοριακής) ρευστότητας: 
$$\frac{\text{Κυκλ.Ενεργητικό}}{\text{βραχ.υποχρεώσεις}}$$

Ο δείκτης Γενικής ρευστότητας περιλαμβάνει στο κυκλοφορούν Ενεργητικό, αποθέματα, απαιτήσεις, χρεόγραφα και διαθέσιμα. Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνουν προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα, προκαταβολές πελατών, υποχρεώσεις από φόρους-τέλη, ασφαλιστικούς οργανισμούς και γενικά υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήση<sup>46</sup>. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα:

---

<sup>46</sup> Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης : «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Rossili .2008.σελ. 44.

Πίνακας 4. Στοιχεία κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και βραχυχρόνιων υποχρεώσεων (σε χιλιάδες ευρώ, με στρογγυλοποίηση στην χιλιάδα).

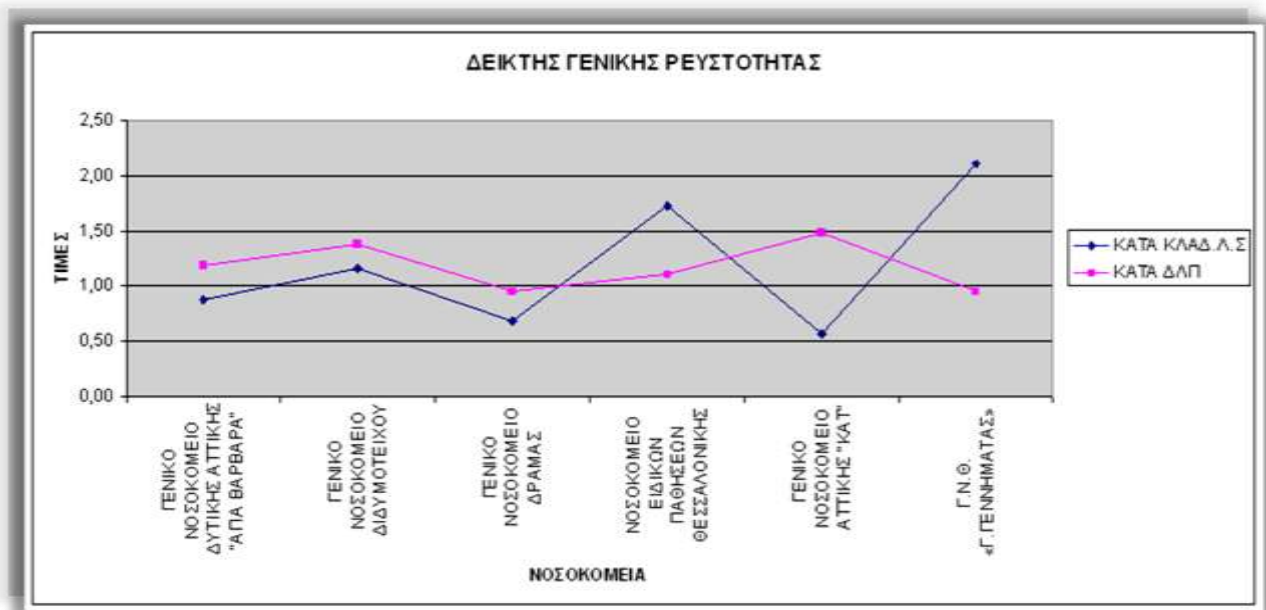
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΩΔΕΚΕΤΕΙΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΙΣΕΡΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ												
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΕΣ ΕΙΣΕΡΗΤΙΚΟ	5.340,23	6.402,97	8.770,64	10.667,52	16.932,57	23.656,87	1.397,35	1.532,25	41.817,11	83.941,73	25.367,20	11.688,46
ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	6.119,38	5.475,46	7.593,28	7.739,79	25.007,41	25.017,21	811,06	1.392,88	74.825,93	78.150,99	12.045,26	12.781,79

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία παρουσιάζονται οι δείκτες Γενικής ρευστότητας των Νοσοκομείων του δείγματος και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα.

Πίνακας 5. Δείκτης Γενικής ρευστότητας.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΩΔΕΚΕΤΕΙΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟΣ	ΚΑΤΑ Δ/Π
ΔΕΙΚΤΕΣ												
ΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,87	1,19	1,16	1,38	0,68	0,95	1,72	1,10	0,56	1,49	2,11	0,94

Σχεδιάγραμμα 1. Δείκτης γενικής ρευστότητας.



Ο δείκτης γενικής ρευστότητας κατά ΔΛΠ παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση αυξημένου κυκλοφορούντος Ενεργητικού μέσω της τακτοποίησης απαιτήσεων που αφορούν την διαχειριστική χρήση εφαρμογής των ΔΛΠ 18 και του αντίστοιχου ΔΛΠΔΤ 9: «Έσοδα Συναλλαγών», από προηγούμενες χρήσεις σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ στις απαιτήσεις περιλαμβάνονται τιμολογημένα μέχρι το τέλος της χρήσης έσοδα καθώς και απαιτήσεις από έσοδα που ανήκουν στην χρήση αλλά δεν είναι άμεσα απαιτητά και περιλαμβάνονται στο κονδύλι «Έσοδα χρήσεως δουλευμένα» του κλαδικού λογιστικού σχεδίου. Η περίπτωση κατά την οποία η ένδειξη αύξησης των απαιτήσεων κατά ΔΛΠ δεν εμφανίστηκε στον δείκτη αφορά την εξόφληση μεγάλου ποσού απαιτήσεων προηγούμενων χρήσεων από ασφαλιστικά Ταμεία μέσω ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο ΓΝ Θεσ/νίκης «Γ.Γεννηματάς» με συμψηφισμό των υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές και μεταφορά του υπολοίπου ποσού (επιχορηγήσεις) στο κονδύλι «Μεταγενέστερες Εισφορές». Στην περίπτωση του Νοσοκομείου Ειδικών παθήσεων (έτος εφαρμογής 2007), οι κρατικές επιχορηγήσεις σχετικά με την αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων (παγίων) συμπεριλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ως έσοδα επομένων χρήσεων, αναγνωρίζονται ως έσοδο και μεταφέρονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου που έχει επιχορηγηθεί. Η προαναφερόμενη λογιστική αντιμετώπιση είναι πλέον διαφορετική αφού με βάση το ΔΛΠΔΤ 23 (Έσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές), την απόφαση 1038/2012 της ΕΛΤΕ, του άρθρου 27 του Ν. 3599/2007 και βάση των Γενικών Αρ-



χών των Δ.Π.Χ.Α.: «οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, πρέπει να απεικονίζουν τις πάσης φύσεως λαμβανόμενες επιχορηγήσεις που προέρχονται από το Κράτος, κατευθείαν στην καθαρή θέση ως «Μεταγενέστερες Εισφορές» με την ιδιότητα του ως ιδιοκτήτη των Δημοσίων Μονάδων Υγείας και με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει δέσμευση επιστροφής τους».

➤ Δείκτης άμεσης ρευστότητας:  $\frac{\text{κυκλ.Ενεργητικό} - \text{Αποθέματα}}{\text{βραχ.υποχρεώσεις}}$

Ο δείκτης άμεσης ρευστότητας δεν περιέχει στο κυκλοφορούν Ενεργητικό τα αποθέματα που είναι τα λιγότερο ρευστοποιήσιμα στοιχεία από άποψη ταχύτητας και κόστους<sup>47</sup>. Εάν ο δείκτης είναι μικρότερος ή κοντά στην μονάδα, ο φορέας να μην μπορεί να ικανοποιήσει μία ξαφνική απαίτηση καταβολής μετρητών. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 2 και ΔΛΠΔΤ 12:«Αποθέματα», τα αποθέματα απεικονίζονται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως και της ρευστοποιήσιμής τους αξίας δηλαδή της τρέχουσας αξίας πώλησής τους μείον έξοδα, ενώ στα αποθέματα περιλαμβάνονται και αυτά των τμημάτων των Νοσοκομείων. Στην περίπτωση που δεν είχαν απογραφεί, τότε βάρυναν τα αποτελέσματα ως κόστος αναλώσεων. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα:

---

<sup>47</sup> Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης: «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Rossili, 2008.σελ. 45.

Πίνακας 6. Στοιχεία κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων χωρίς τα αποθέματα, και βραχυ-χρόνιων υποχρεώσεων (σε χιλιάδες ευρώ, με στρογγυλοποίηση στην χιλιάδα).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ												
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	5.348,23	6.492,97	8.770,64	10.667,52	16.932,57	23.666,87	1.397,35	1.532,25	41.817,11	83.941,73	25.367,20	11.698,46
ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΜΕΙΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	5.667,69	5.023,77	6.296,32	6.502,83	23.862,06	23.871,87	580,34	1.162,17	71.850,56	73.175,00	10.901,71	11.638,24

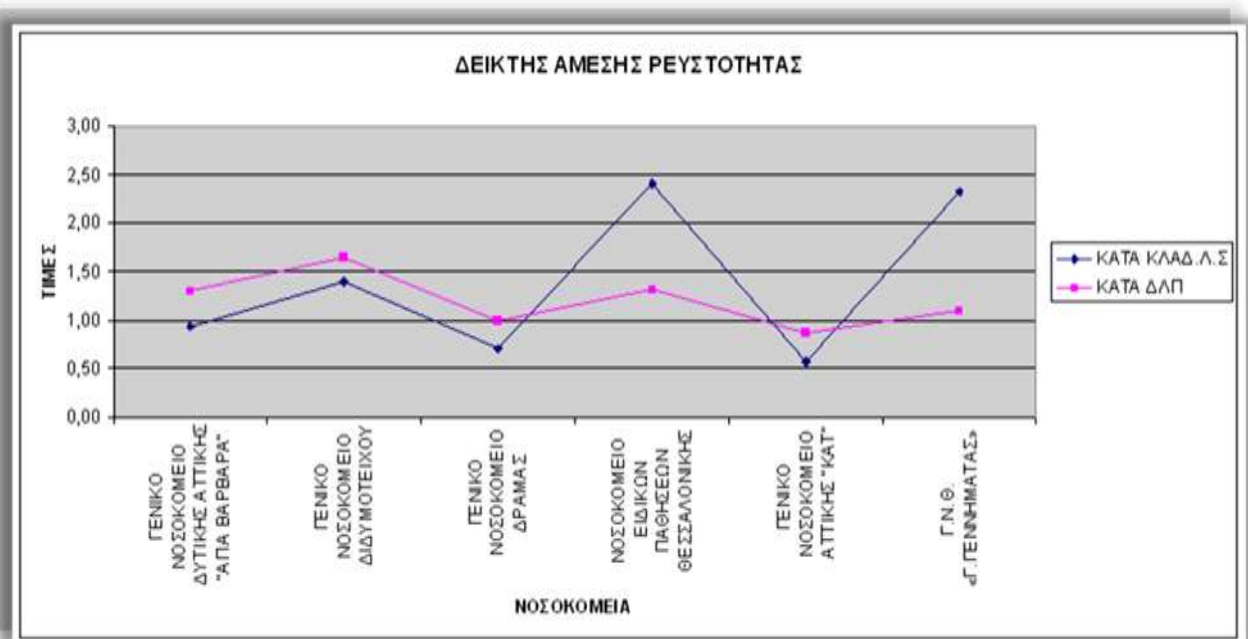
Πίνακας 7. Αποθέματα σύμφωνα με το κλαδικό Λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ (σε χιλιάδες ευρώ)

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	451,68	451,68	1.296,96	1.296,96	1.145,34	1.145,34	230,72	230,72	2.975,37	2.975,38	1.143,55	1.143,55

Πίνακας 8. Δείκτες άμεσης ρευστότητας.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	0,94	1,29	1,39	1,64	0,71	0,99	2,41	1,32	0,58	0,87	2,33	1,01

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα:  
Σχεδιάγραμμα 2. Δείκτης άμεσης ρευστότητας.



Η αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο δεν εμφανίζει διαφορές. Ο δείκτης άμεσης ρευστότητας σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και τα ΔΛΠ 2 και ΔΛΠΔΤ 12:«Αποθέματα», παρουσιάζει την απλή στατική

απεικόνιση αύξησης του κυκλοφορούντος Ενεργητικού μέσω της τακτοποίησης των δεδουλευμένων απαιτήσεων που αφορούν την διαχειριστική χρήση εφαρμογής των ΔΛΠ από προηγούμενες χρήσεις, καθώς και απαιτήσεις από έσοδα που ανήκουν στην χρήση αλλά δεν είναι άμεσα απαιτητά και περιλαμβάνονται στο κονδύλι «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» στο Ενεργητικό του κλαδικού λογιστικού σχεδίου. Στα δύο Νοσοκομεία που ο δείκτης σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο έχει υψηλότερη τιμή, ισχύουν όσα γράφθηκαν στην ενότητα για τον δείκτη γενικής ρευστότητας.

#### 5.3.4. Δείκτες Δραστηριότητας.

Οι δείκτες Δραστηριότητας μετρούν την παραγωγικότητα και το βαθμό χρησιμοποίησης των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Δείχνουν την ταχύτητα με την οποία τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία ανακυκλώνονται μέσω των πωλήσεων, δηλαδή το επίπεδο, μεγάλο ή μικρό, του Ενεργητικού σε σχέση με τα έσοδα. Η σημαντικότητα των αριθμοδεικτών δραστηριότητας οφείλεται στο ότι ορισμένοι από αυτούς, όπως π.χ. της ταχύτητας κυκλοφορίας των αποθεμάτων, των απαιτήσεων, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, εκτός από τα κριτήρια του βαθμού χρησιμοποίησης των στοιχείων του κυκλοφοριακού ενεργητικού και του κεφαλαίου κίνησης, χρησιμεύουν και ως κριτήρια του βαθμού ρευστότητας αυτών (δηλαδή του χρόνου μετατροπής αυτών σε μετρητά) και χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης, γιατί μέσω αυτών ελέγχεται κατά κάποιο τρόπο η αξιοπιστία των αριθμοδεικτών της γενικής και της άμεσης ρευστότητας. Επίσης, είναι φανερή η σπουδαιότητα του υπολογισμού, της αξιολόγησης και της ερμηνείας των δεικτών δραστηριότητας στο πλαίσιο της ερμηνείας των δεικτών αποδοτικότητας των κεφαλαίων.

➤ Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων:  $\frac{\text{πωλήσεις}}{\text{αποθέματα}}$

(Πωλήσεις : Έσοδα από Υγειονομικές Υπηρεσίες).

Δείχνει την ταχύτητα με την οποία ανακυκλώνονται τα αποθέματα για να δημιουργηθούν οι πωλήσεις. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 18 (ΔΛΠΔΤ 9): «Έσοδα Συναλλαγών» το εισόδημα αναγνωρίζεται στις περιόδους υποβολής καταστάσεων στις οποίες οι υπηρεσίες παρέχονται και συνεπώς πρέπει να περιλαμβάνουν και έσοδα χρήσης που δεν είναι άμεσα απαιτητά. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα:

Πίνακας 9. Στοιχεία πωλήσεων και αποθεμάτων σύμφωνα με το κλαδικό Λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ. (σε χιλιάδες ευρώ).

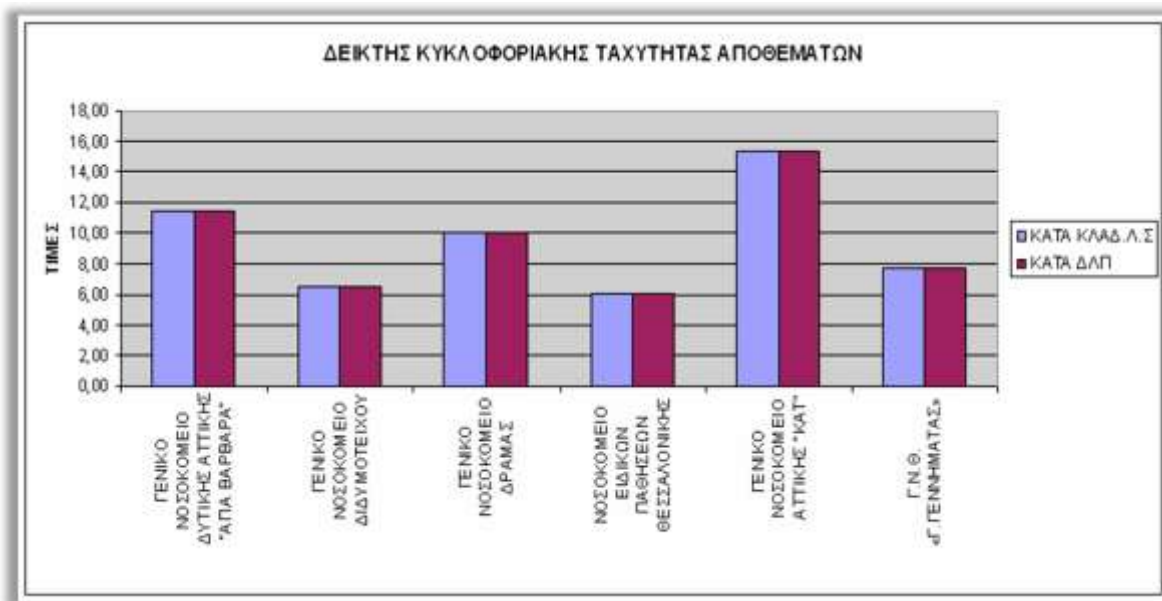
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.163,96	5.163,96	8.372,22	8.399,00	11.536,81	11.536,81	1.401,17	1.401,17	45.910,12	45.910,12	8.839,87	8.839,87
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	451,68	451,68	1.296,98	1.296,98	1.145,34	1.145,34	230,72	230,72	2.975,37	2.975,38	1.143,55	1.143,55

Πίνακας 10. Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠ
ΔΕΙΚΤΕΣ												
ΔΕΙΚΤΗΣ ΚΥΚΛ.ΤΑΧ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	11,43	11,43	6,46	6,47	10,07	10,07	6,07	6,07	15,43	15,43	7,73	7,73

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα:

Σχεδιάγραμμα 3. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων.



Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και τα ΔΛΠ 2 και ΔΛΠΔΤ 12:«Αποθέματα» περιέχει την απλή στατική απεικόνιση ότι δεν υπήρξε μεταβολή από την λογιστική αντιμετώπιση στα μεγέθη των πωλήσεων και των αποθεμάτων στο έτος εφαρμογής.

➤ Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Ενεργητικού:  $\frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Συν.Ενεργητικού}}$

Δείχνει τα έσοδα που δημιουργεί κάθε 1€ Ενεργητικού<sup>48</sup>, δηλαδή την ένταση χρησιμοποίησης του Ενεργητικού και την αποδοτικότητά του σε σχέση με τις πωλήσεις. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα:

<sup>48</sup> Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης : «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Rossili, 2008, σελ. 47.

Πίνακας 11. Στοιχεία πωλήσεων και συνόλου Ενεργητικού σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ(σε χιλιάδες ευρώ).

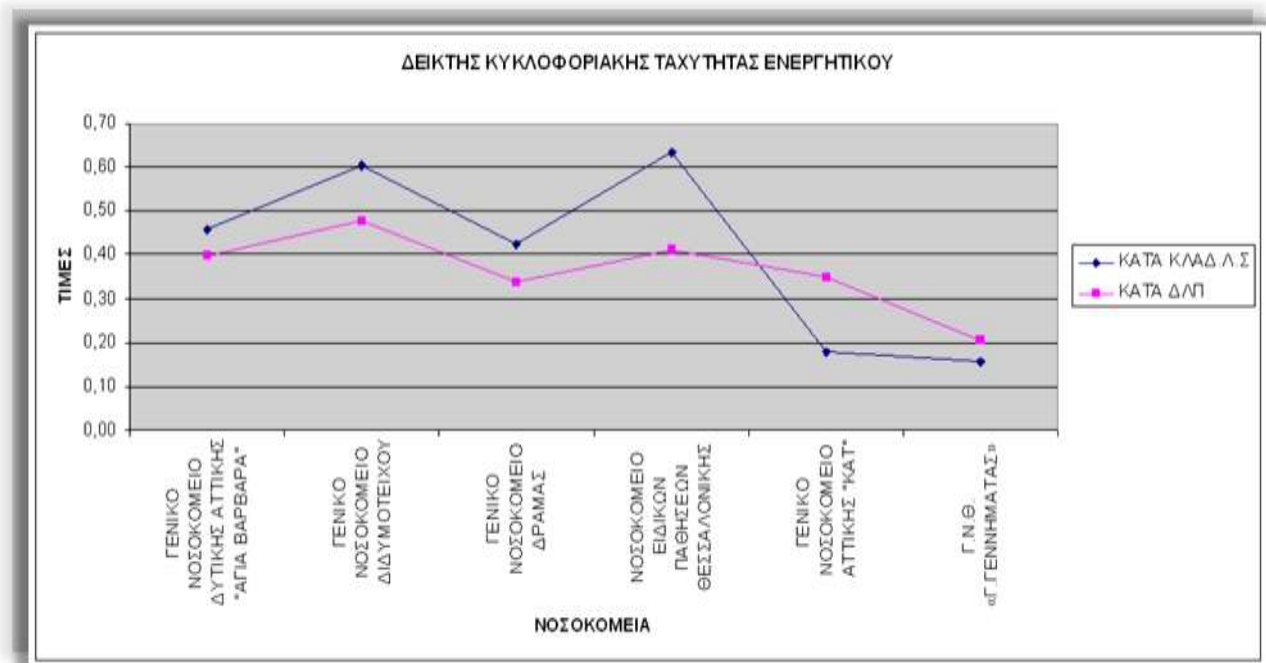
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ												
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.163,96	5.163,96	8.372,22	8.389,00	11.536,81	11.536,81	1.401,17	1.401,17	45.910,12	45.910,12	8.839,87	8.839,87
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	11.478,38	12.945,89	13.856,00	17.546,86	27.095,37	34.165,49	2.209,92	3.417,79	257.429,00	131.725,22	56.600,17	42.909,89

Πίνακας 12. Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας Ενεργητικού.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΔΕΙΚΤΕΣ												
ΔΕΙΚΤΗΣ ΚΥΚΛΟΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0,46	0,40	0,60	0,48	0,43	0,34	0,63	0,41	0,18	0,35	0,16	0,21

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα:

Σχεδιάγραμμα 4. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Ενεργητικού.



Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Ενεργητικού σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και τα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠΔΤ 17 (Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός) παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση αύξησης της αξίας του Ενεργητικού η οποία προήλθε από την αποτίμηση στο κόστος κτήσης των παγίων και την εφαρμογή της μεθόδου των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή και επιπλέον τις προσθήκες και μειώσεις στα πάγια που σύμφωνα με τα ΔΛΠ αυξομειώνουν την αξία τους, ενώ σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο λογίζονται στα έξοδα.

Η περίπτωση κατά την οποία η στατική περιγραφική αύξηση των παγίων στο σχεδιάγραμμα 4 σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ δεν εμφανίστηκε στον δείκτη αφορά την εξόφληση μεγάλου ποσού απαιτήσεων από ασφαλιστικά Ταμεία μέσω ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο ΓΝ Θεσ/νίκης «Γ.Γεννηματάς». Η εξόφληση έγινε με συμψηφισμό των απαιτήσεων έναντι των ασφαλιστικών ταμείων και των υποχρεώσεων έναντι των προμηθευτών, με ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου. Η άλλη περίπτωση κατά την οποία η αύξηση(στατική) των παγίων σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ δεν εμφανίστηκε, αφορά τον δείκτη στο ΓΝ Αττικής «ΚΑΤ» από την ύπαρξη μεγάλου ποσού στους μεταβατικούς λογαριασμούς Ενεργητικού του κλαδικού λογιστικού σχεδίου στο κονδύλι «Έξοδα επομένων χρήσεων».



➤ Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας Παγίων:

$$\frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Μήκυκλ.περ.στοιχεία(πάγια)}}$$

Δείχνει τον βαθμό Παγιοποίησης -κεφαλαιοποίησης του Ενεργητικού<sup>49</sup>. Όσο μικρότερος είναι ο δείκτης τόσο περισσότερα πάγια χρησιμοποιεί το Νοσοκομείο. Πρακτικά σημαίνει την δημιουργία ενός ποσού πωλήσεων για κάθε 1€ παγίων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠΔΤ 17, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία: Ενσώματα πάγια, Επενδύσεις σε ακίνητα, άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Τα 6 Νοσοκομεία του δείγματος παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα : Πίνακας 13. Στοιχεία πωλήσεων και καθαρών παγίων σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ. (σε χιλιάδες ευρώ).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.												
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.163,96	5.163,96	8.372,22	8.389,00	11.536,81	11.536,81	1.401,17	1.401,17	45.910,12	45.910,12	8.839,87	8.839,87
ΠΑΓΙΑ ΠΕΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΧΩΡΙΣ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ)	4.976,17	6.374,49	4.884,77	6.815,24	3.438,50	10.512,76	652,38	1.885,54	42.822,90	47.483,79	31.232,02	31.211,43

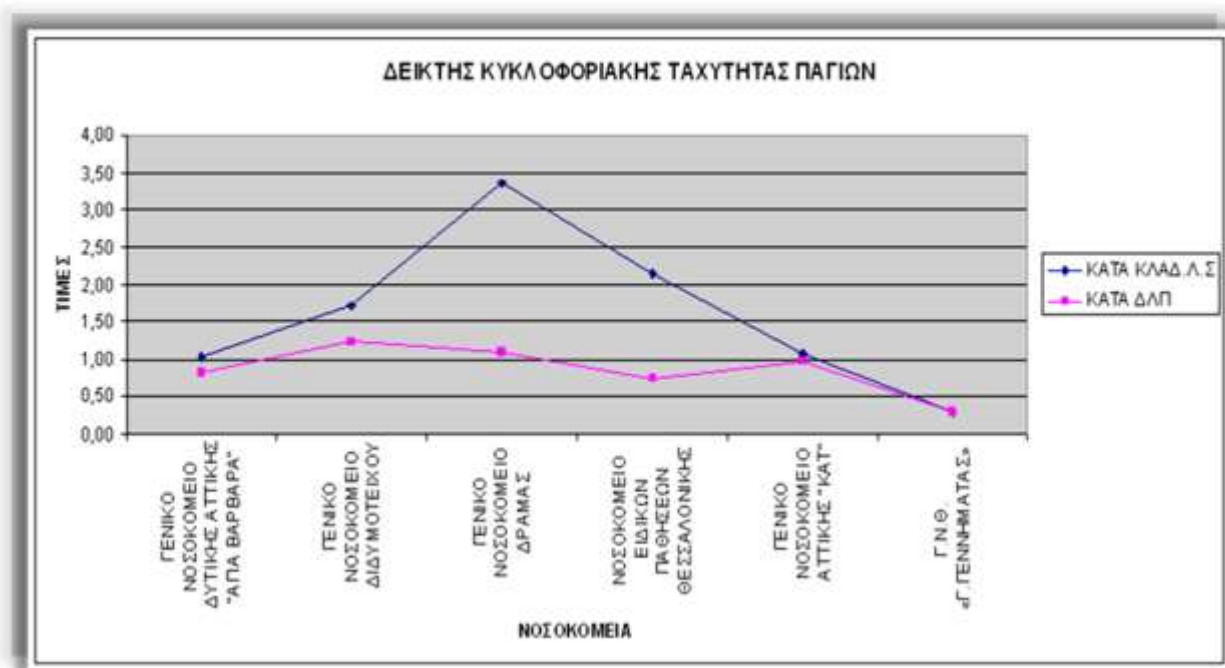
<sup>49</sup> Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης : «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Rossili, 2008.σελ. 47.

Πίνακας 14. Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας Παγίων.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ
ΔΕΙΚΤΗΣ ΚΥΚΛΟΤΑΧΥΤΗΤΑΣ	1,04	0,81	1,71	1,23	3,36	1,10	2,15	0,74	1,07	0,97	0,28	0,28

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα:

Σχεδιάγραμμα 5. Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας Παγίων.



Σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων του δείγματος για τα κατεχόμενα ακίνητα των Νοσοκομείων επιλέχθηκε η εκτίμηση τους σε εύλογες αξίες οι οποίες θεωρούνται το

κόστος κτήσης τους. Επί της αξίας αυτής εφαρμόστηκαν αποσβέσεις με βάση τον εκτιμώμενο χρόνο ωφέλιμης ζωής. Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠΔΤ 17: «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός» παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση αύξησης της αξίας των καθαρών παγίων από την εφαρμογή της μεθόδου της ωφέλιμης ζωής στις αποσβέσεις και τις προσθήκες και τις μειώσεις στα πάγια που σύμφωνα με τα ΔΛΠ αυξομειώνουν την αξία τους ενώ σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο λογίζονται στα έξοδα.

➤ Δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Απαιτήσεων:  $\frac{\text{Εισπρ.λογ.}(Απαιτήσεις) * 365}{\text{Πωλήσεις}}$

Ο Δείκτης παρουσιάζει τον αριθμό ημερών οι οποίες χρειάζονται για εισπραχθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί. Η ταχύτητα κυκλοφορίας των απαιτήσεων είναι ένα κριτήριο για την αποτελεσματική διαχείριση των απαιτήσεων, καθώς και για το βαθμό ρευστότητάς τους. Μια χαμηλή τιμή του δείκτη της ταχύτητας κυκλοφορίας των απαιτήσεων σημαίνει γρήγορη είσπραξη των απαιτήσεων, γεγονός που αποτελεί ένδειξη καλής διαχείρισης και καλής ποιότητας, καθώς και υψηλού βαθμού ρευστότητας. Αντίθετα, μια υψηλή τιμή του δείκτη, γενικά, σημαίνει αργή είσπραξη των απαιτήσεων, γεγονός που αποτελεί ένδειξη ανεπαρκούς ή μη αποτελεσματικής διαχείρισης και κακής ποιότητας, καθώς και χαμηλού βαθμού ρευστότητας. Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται ως το πηλίκο των απαιτήσεων ως προς τις πωλήσεις όπως εμφανίζονται στους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα των Νοσοκομείων. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα :

Πίνακας 15. Στοιχεία πωλήσεων και απαιτήσεων σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ (σε χιλιάδες ευρώ).

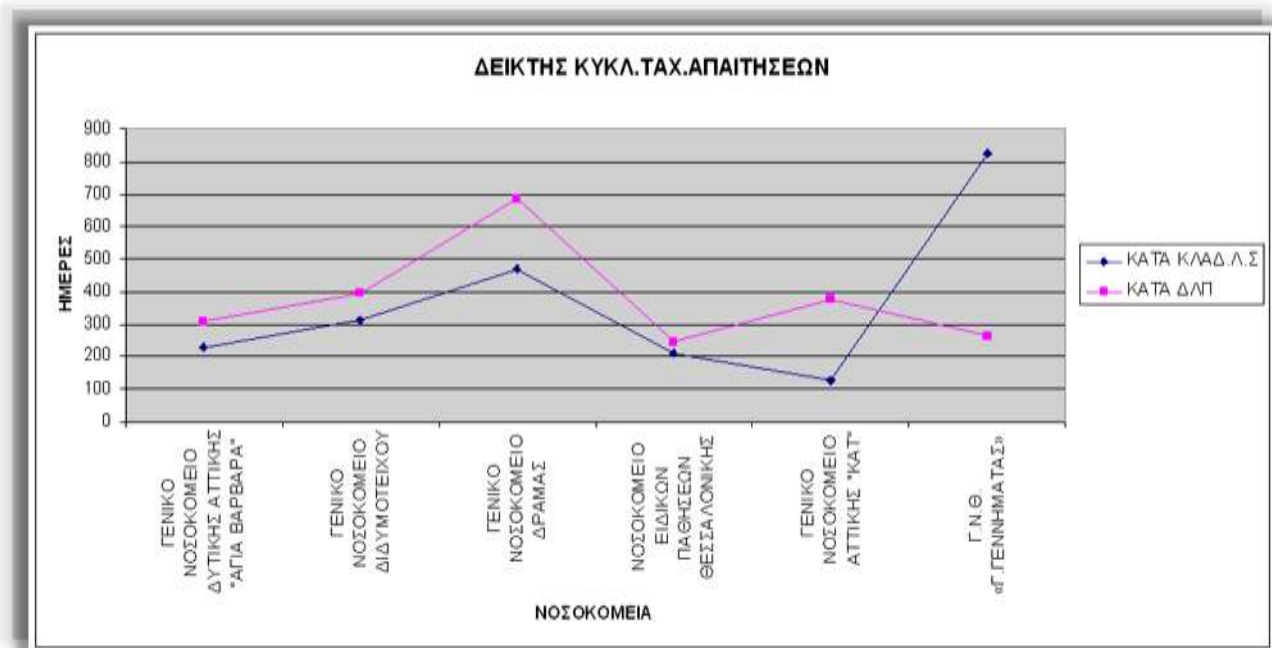
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΩΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ												
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.163,96	5.163,96	8.372,22	8.389,00	11.536,81	11.536,81	1.401,17	1.401,17	45.910,12	45.910,12	8.839,87	8.839,87
ΕΙΣΠ.ΛΟΓ.ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	3.220,64	4.361,51	7.182,74	9.079,61	14.083,54	21.607,84	812,89	947,79	15.935,69	47.256,67	20.020,21	6.350,50

Πίνακας 16. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΩΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΔΕΙΚΤΕΣ												
ΔΕΙΚΤΗΣ ΚΥΚΛ.ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	227,64	308,28	313,14	335,05	470,88	683,63	211,76	246,90	126,69	375,71	826,64	262,21

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα:

Σχεδιάγραμμα 6. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων.



Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων, σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ, παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση αύξησης των απαιτήσεων με την τακτοποίηση των απαιτήσεων προηγούμενων χρήσεων στην διαχειριστική χρήση που αφορούν. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 18 και ΔΛΠΔΤ 9 :«Έσοδα Συναλλαγών» το εισόδημα αναγνωρίζεται στις περιόδους υποβολής καταστάσεων στις οποίες οι υπηρεσίες παρέχονται και συνεπώς πρέπει να περιλαμβάνουν και έσοδα χρήσης που δεν είναι άμεσα απαιτητά. Η πληρωμή των προμηθευτών με ομόλογα Ελληνικού δημοσίου μετά τον συμψηφισμό απαιτήσεων από ασφαλιστικούς οργανισμούς και ομολόγων Ελληνικού δημοσίου είχε σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση μειωμένων απαιτήσεων στον Ισολογισμό και επηρέασε τον δείκτη στην περίπτωση του «ΓΝΘ Γ.Γεννηματάς».

➤ Δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Βραχυχρόνιων υποχρεώσε-

$$\text{ων: } \frac{\text{Πληρωτέοι λογαριασμοί}}{\text{Κόστος Πωλήσεων}} * 365$$

Ο Δείκτης Ταχύτητας Κυκλοφορίας Βραχυχρόνιων υποχρεώσεων (Πληρωτέοι λογαριασμοί) παρουσιάζει το χρονικό διάστημα που χρειάζεται να περιμένουν οι προμηθευτές μετά την πώληση, την είσπραξη των οφειλών. Οι πληρωτέοι λογαριασμοί περιλαμβάνουν τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώ-

σεις των ισολογισμών σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠΔΤ 28 (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση).

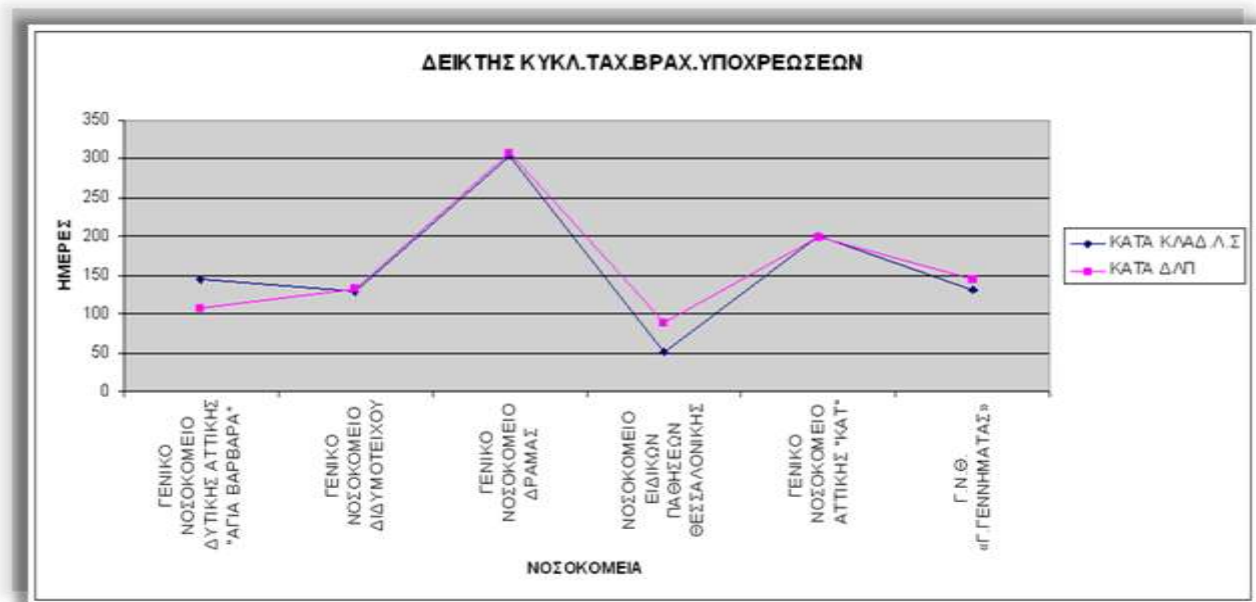
Πίνακας 17. Στοιχεία κόστους πωλήσεων και βραχυχρόνιων υποχρεώσεων (σε χιλιάδες ευρώ).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΩΙΚΟΤΕΛΟΥΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ
ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	6.119,38	5.475,46	7.583,28	7.739,79	25.007,41	25.017,21	811,06	1.382,88	74.825,88	76.150,99	12.045,26	12.781,79
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	15.389,11	18.581,28	21.451,12	21.215,81	30.652,38	29.680,11	5.807,57	5.730,70	135.848,63	103.884,70	33.653,37	32.180,27

Πίνακας 18. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας βραχυχρόνιων υποχρεώσεων (σε ημέρες).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΩΙΚΟΤΕΛΟΥΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΠΠ
ΔΕΚΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	145,06	107,56	129,20	133,06	308,73	307,55	50,97	88,72	201,04	138,08	130,64	145,07

Σχεδιάγραμμα 7. Δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας βραχυχρόνιων υποχρεώσεων.



Στην περίπτωση που ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας βραχυχρόνιων υποχρεώσεων εμφανίζει ένδειξη μείωσης σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠΔΤ 28: «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση», παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση μείωσης των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων από την αναγνώριση εξόδων σε σχέση με έσοδα, στην χρήση που αφορούν. Στην περίπτωση που ο δείκτης εμφανίζει αύξηση (στατική), οφείλεται στο γεγονός ότι στο έτος εφαρμογής οι κρατικές επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις προς τα Νοσοκομεία σχετικά με τρέχουσες δαπάνες σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου εκείνης που χρειάζεται, για να αντιστοιχίσουν τις δαπάνες εκείνες που είναι προορισμένες να αντισταθμίσουν, μέσω των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Λογαριασμός προμηθευτών). Τα ποσά αυτά αναγνωρίζονταν στα αποτελέσματα, ενώ με νεότερη οδηγία αναγνωρίζονται κατ' ευθείαν στη καθαρή θέση ως εισφορές από το κράτος. Συνέπεια αυτής της μεταβολής στον Ισολογισμό είναι ότι τα ποσά αυτά στις προηγούμενες περιόδους να περιλαμβάνονται στο Κονδύλι «Ελλείμματα-πλεονάσματα εις νέο» αντί του κονδυλίου «Μεταγενέστερες εισφορές» της Καθαρής θέσης.

### 5.3.5. Δείκτες Αποδοτικότητας.

➤ Δείκτης καθαρού περιθωρίου κερδών (πλεονάσματος/ ελλείμματος):  $\frac{\text{Πλεόνασμα} / \text{Έλλειμμα}}{\text{Πωλήσεις}}$

Ο Δείκτης καθαρού περιθωρίου κερδών παρουσιάζει την ικανότητα της Διοίκησης να ελέγχει τα λειτουργικά έξοδα. Ο αριθμητής περιλαμβάνει το πλεόνασμα (κέρδη) ή το έλλειμμα (ζημίες), όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ. Οι πωλήσεις είναι τα έσοδα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών σε ιδιώτες, σε οργανισμούς ΝΠΔΔ, σε άμεσα ασφαλισμένους υπαλλήλους του Δημοσίου Τομέα και ασφαλιστικών ταμείων όπως ΟΓΑ και ΙΚΑ.

Πίνακας 19. Στοιχεία πωλήσεων και πλεονάσματος (ελλείμματος) Τα αρνητικά ποσά δείχνουν έλλειμμα.

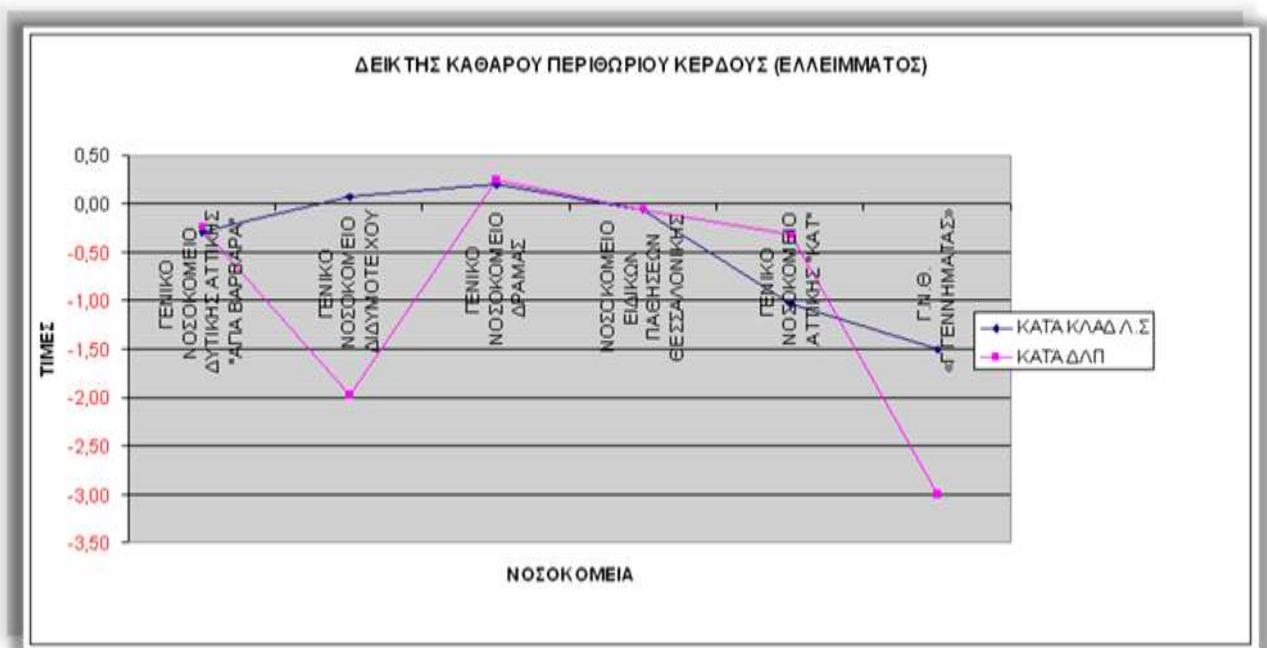
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΩΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ:												
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.163,96	5.163,96	8.372,22	8.389,00	11.538,81	11.538,81	1.401,17	1.401,17	45.910,12	45.910,12	8.839,87	8.839,87
ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ	-1.525,48	-1.238,37	602,72	-16.580,55	2.379,42	2.791,59	-91,18	-86,47	-47.877,05	-14.633,30	-13.276,18	-26.553,35



Πίνακας 20. Δείκτης καθαρών κερδών (πλεονάσματος).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ Δ.Π.
ΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΟΣ)	-0,30	-0,24	0,07	-1,98	0,21	0,24	-0,07	-0,06	-1,04	-0,32	-1,50	-3,00

Σχεδιάγραμμα 8. Δείκτης καθαρών κερδών (πλεονάσματος).



Ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (ελλείμματος) σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και το ΔΛΠΔΤ 23 : «Εσοδα από μη ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και μεταφορές)», παρου-

σιάζει την απλή στατική απεικόνιση αύξησης του ελλείμματος από την εμφάνιση των κρατικών επιχορηγήσεων στο κεφάλαιο και όχι στα αποτελέσματα μέσω των εσόδων. Η ένδειξη της επίδρασης αυτής απεικονίζεται στο δείκτη στο «ΓΝ Διδυμοτείχου» και «ΓΝΘ Γ. Γεννηματάς».

➤ Δείκτης απόδοσης Ενεργητικού:  $\frac{\text{Πλεόνασμα} / \text{έλλειμμα}}{\text{Σύνολο Ενεργητικού}}$

Ο Δείκτης απόδοσης Ενεργητικού παρουσιάζει την ικανότητα της διοίκησης του Νοσοκομείου να αυξάνει την ικανότητα παροχής υπηρεσιών. Ειδικότερα, ο δείκτης μετρά την απόδοση όλων των επενδυμένων κεφαλαίων. Τα 6 Νοσοκομεία παρουσιάζουν τα εξής δεδομένα:

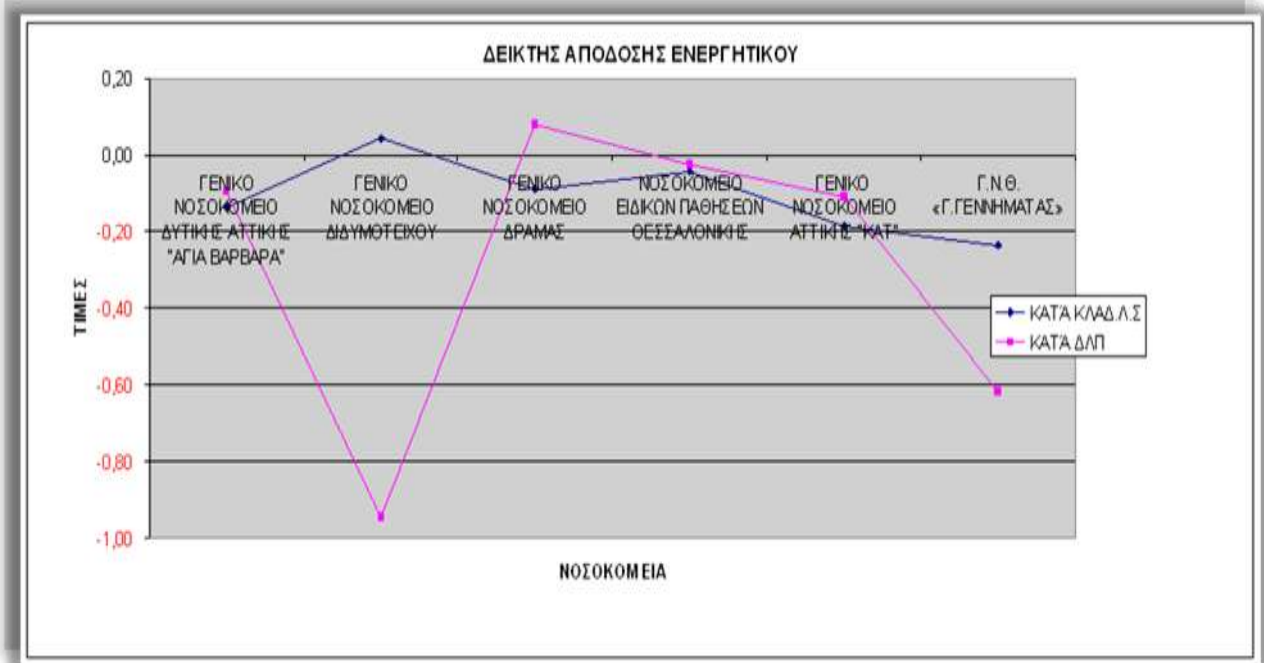
Πίνακας 21. Στοιχεία Πλεονάσματος/Ελλείμματος σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και τα ΔΛΠ. (σε χιλιάδες ευρώ).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ- ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.												
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	11.478,38	12.945,89	13.856,00	17.546,86	27.095,37	34.185,49	2.209,92	3.417,79	257.429,00	131.725,22	58.800,17	42.909,89
ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ	-1.525,48	-1.238,37	602,72	-16.580,55	2.379,42	2.791,59	-91,18	-86,47	-47.877,05	-14.633,30	-13.276,18	-26.553,35

Πίνακας 22. Δείκτης απόδοσης Ενεργητικού.

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»	
	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ	ΚΑΤΑ ΚΛΑΔ.Λ.Σ	ΚΑΤΑ ΔΛΠ
ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	-0,14	-0,10	0,04	-0,04	-0,09	-0,08	-0,04	-0,03	-0,19	-0,11	-0,23	-0,02

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία των Νοσοκομείων παρουσιάζεται και το αντίστοιχο σχεδιάγραμμα: Σχεδιάγραμμα 9. Δείκτης απόδοσης Ενεργητικού.



Ο δείκτης απόδοσης Ενεργητικού σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις και τις οδηγίες των ΔΛΠ 16 και ΔΛΠΔΤ 17 (Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός) αντίστοιχα, παρουσιάζει την απλή στατική απεικόνιση αύξησης του συνόλου του Ενεργητικού λόγω των δεδουλευμένων απαι-

τήσεων στο κυκλοφορούν Ενεργητικό (ΔΛΠ 18 και ΔΛΠΔΤ 9: «Έσοδα Συναλλαγών») από προηγούμενες χρήσεις και της μεγαλύτερης καθαρής αξίας των παγίων με την εφαρμογή της μεθόδου αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής των παγίων. Μετά την εφαρμογή της οδηγίας σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων στις «Μεταγενέστερες εισφορές» ο δείκτης αυξάνεται αρνητικά (παράδειγμα το «ΓΝ Διδυμοτείχου», «ΓΝΘ Γ. Γεννηματάς»).

## 5.4. Οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών στις Δημόσιες Ελληνικές Νοσηλευτικές Μονάδες.

### 5.4.1. Γενικά.

Η κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ: «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» είναι αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων και προσδιορίζει (α) τις πηγές εισροών μετρητών, (β) τα στοιχεία επάνω στα οποία χρησιμοποιήθηκαν μετρητά κατά τη διάρκεια της περιόδου υποβολής των καταστάσεων και (γ) την ισορροπία μετρητών στην ημερομηνία υποβολής των καταστάσεων. Ο στόχος αυτού του πρότυπου είναι να απαιτηθεί η παροχή πληροφοριών για τις ιστορικές αλλαγές σε μετρητά και αντίτιμα μετρητών μιας οντότητας με τη βοήθεια μιας κατάστασης ταμειακών ροών, όταν αυτή ταξινομεί τις ροές μετρητών κατά τη διάρκεια της περιόδου με βάση τη λειτουργία, την επένδυση, και τις δραστηριότητες χρηματοδότησης.<sup>50</sup>

Ταμειακές ροές (Cash flows) νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων. Ταμειακά διαθέσιμα (Cash) είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οντότητας και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

Ταμειακά ισοδύναμα (Cash equivalents) είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Επιχειρηματικές δραστηριότητες (Operating activities) είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οντότητας και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

---

<sup>50</sup> Cash flow statements A10-IPSAS 02-2012, σελ. 90

Επενδυτικές δραστηριότητες (Investing activities) είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (Financing activities) είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου.

#### 5.4.2. Υποβολή καταστάσεων ταμειακών ροών από τις Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι πέντε από τις έξι Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, παρουσιάζουν τις ροές μετρητών από τις δραστηριότητες των λειτουργιών της, χρησιμοποιώντας την έμμεση μέθοδο υποβολής κατάστασης ταμειακών ροών. Με την έμμεση μέθοδο το πλεόνασμα ή το έλλειμμα ρυθμίζεται από τα αποτελέσματα των συναλλαγών σε είδος. Η άλλη επιλογή παρουσίασης καταστάσεων ταμειακών ροών σύμφωνα με το IPSAS 2, αφορά την άμεση μέθοδο με την οποία εμφανίζονται σημαντικές κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων μετρητών και οι ακαθάριστες πληρωμές μετρητών.

Παράδειγμα 1.<sup>51</sup> : Έμμεση μέθοδος παρουσίασης της κατάστασης ταμειακών ροών :

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

<u>Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες:</u>	20X2	20X1
Πλεόνασμα Χρήσεως από Λειτουργικές Δραστηριότητες	X	X
Πλέον (μείον) προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις	X	X
Προβλέψεις	X	X
Μείωση στα αποθέματα & απαιτήσεις	X	X
Αύξηση στους προμηθευτές και δανεισμό	X	X
Μείωση στους προμηθευτές και δανεισμό	X	X
Αύξηση στα αποθέματα & απαιτήσεις	X	X
<b><u>Καθαρές Εισπράξεις από Λειτουργικές Δραστηριότητες (α)</u></b>	<b><u>X</u></b>	<b><u>X</u></b>

<sup>51</sup> Νοσοκομείο ειδικών παθήσεων Θεσσαλονίκης, Οικονομικές καταστάσεις κατά ΔΛΠ, 2010.

Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες:

Εισπράξεις από πώληση παγίων & επενδύσεων	X	X
Πληρωμές για αγορά παγίων & επενδύσεων	X	X
<u>Καθαρές Πληρωμές για επενδυτικές δραστηριότητες (β)</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες:

Εισπράξεις από δάνεια & παρεμφερή εργαλεία	X	X
Πληρωμές για δάνεια & παρεμφερή εργαλεία	X	X
Πληρωμές από υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης	X	X
<u>Καθαρές Πληρωμές για χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<u>Καθαρή μεταβολή στα χρηματικά διαθέσιμα (α) + (β) + (γ)</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<u>Χρηματικά Διαθέσιμα αρχής περιόδου</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<u>Χρηματικά Διαθέσιμα τέλους περιόδου</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

Η διαφορά μεταξύ διαθεσίμων αρχής περιόδου με τα διαθέσιμα τέλους περιόδου θα πρέπει να συμφωνεί με τη καθαρή μεταβολή στα χρηματικά διαθέσιμα.

Οι καταστάσεις ταμειακών ροών παραπέμπουν σε σημειώσεις οι οποίες λειτουργούν επεξηγηματικά των ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση.

Παράδειγμα 2.<sup>52</sup> (α & β) σημειώσεων στη κατάσταση ταμειακών ροών :

(α) Μετρητά και αντίτιμα μετρητών.

Τα μετρητά και τα αντίτιμα μετρητών αποτελούνται από τα μετρητά στο ταμείο, καταθέσεις όψεως με τις τράπεζες, και επενδύσεις στη χρηματαγορά. Μετρητά και αντίτιμα μετρητών συμπεριλαμβανόμενα στις ταμειακές ροές η δήλωση περιλαμβάνει:

(σε χιλιάδες λογιστικές μονάδες)

Μετρητά στο ταμείο και	20X2	20X1
καταθέσεις όψεως	X	X
Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις	X	X
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

Η «οντότητα» έχει προσημείωση τις δανεισμένες εγκαταστάσεις του X, των οποίων το X πρέπει να χρησιμοποιηθεί επάνω σε έργα υποδομής.

<sup>52</sup> IPSAS 02 σελ 108,2012

(β) Ιδιοκτησία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός.

Κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα απέκτησε την ιδιοκτησία, εγκαταστάσεις, και εξοπλισμό με ένα συνολικό κόστος του X, του οποίου το X αποκτήθηκε με τη βοήθεια κύριων επιχορηγήσεων από την εθνική κυβέρνηση. Οι πληρωμές μετρητών του X έγιναν για την αγορά, εγκατάσταση και εξοπλισμό.

Η άμεση μέθοδος παρουσίασης της κατάστασης ταμειακών ροών, σύμφωνα με τα ΔΛΠ παρουσιάζεται με το εξής γενικό Παράδειγμα 3.<sup>53</sup> :

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

<u>Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</u>	20X1	20X2
Εισπράξεις από παροχή υπηρεσιών	X	X
Άλλες εισπράξεις	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Έξοδα προσωπικού	X	X
Έξοδα προσωπικού	X	X
Πληρωμές σε προμηθευτές	X	X
Άλλες πληρωμές	X	X
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες(α)	X	X
<u>Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</u>		
Αγορές εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	X	X
Εισπράξεις από ενοίκια	X	X
<u>Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</u>	X	X
<u>Ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</u>	X	X
Είσπραξη από επιχορηγήσεις παγίων και δαπανών	X	X
<u>Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)</u>	X	X
<u>Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα &amp;</u>		
<u>ισοδύναμα περιόδου (α) + (β) + (γ)</u>	X	X
<u>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου</u>	X	X
<u>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου</u>	X	X

<sup>53</sup> Γενικό Νοσοκομείο «Αγία Βαρβάρα». Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, 2010.

Στην συνέχεια παρουσιάζονται στοιχεία από τις καταστάσεις Ταμειακών ροών των πέντε Δημόσιων Νοσηλευτικών Μονάδων που αφορούν τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις με την έμμεση μέθοδο παρουσίασης των καταστάσεων ταμειακών ροών.

Πίνακας 22. Στοιχεία κατάστασης ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες,(απαιτήσεις και υποχρεώσεις με βάση την έμμεση μέθοδο σε χιλιάδες ευρώ).

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΑΘΗΣΕΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΚΑΤ"		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΡΑΜΑΣ		Γ.Ν.Θ. «Γ.ΓΕΝΗΜΑΤΑΣ»		ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΙΔΥΜΟΤΕΙΧΟΥ	
	2007	2006	2010	2009	2009	2008	2010	2009	2011	2010
Αύξηση/μείωση απαιτήσεων	301.091,31	108.310,61	93.004.335,62	-50.404.385,36	-5.234.207,02	-5.133.730,53	9.474.499,88	-4.642.064,01	8.683.993,84	-4.828.298,04
Αύξηση/μείωση υποχρεώσεων	-232.137,72	-105.755,52	-137.671.729,19	46.429.306,20	2.685.508,79	7.527.169,99	-15.654.135,58	6.334.591,44	-18.095.367,84	5.213.637,89

Η Νοσηλευτική μονάδα της οποίας η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάστηκε με βάση την άμεση μέθοδο είναι το Γενικό Νοσοκομείο Δυτικής Αττικής «Αγία Βαρβάρα»:

Πίνακας 23. Στοιχεία κατάστασης ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες,

ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ "ΑΓΙΑ ΒΑΡΒΑΡΑ"	2010	2009
Εισπράξεις από παροχή υπηρεσιών	2.187.083	3.473.930,00
Πληρωμές σε προμηθευτές	12.579.472	2.306.774

Σε γενικές γραμμές, όπως προκύπτει από τις επισυναπτόμενες καταστάσεις ταμειακών ροών οι 6 Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες παρουσιάζουν περιγραφές αρνητικών ταμειακών ροών στο έτος εφαρμογής των ΔΛΠ, μέσω απαιτήσεων από ασφαλιστικά Ταμεία και την αποπληρωμή των τρεχουσών υποχρεώσεων (προμηθευτών) των Νοσοκομείων.



#### 5.4.3. Οφέλη των πληροφοριών από τις καταστάσεις των ταμειακών ροών.

Οι πληροφορίες για τις ροές μετρητών μιας οντότητας είναι χρήσιμες στην Διοίκηση των Νοσηλευτικών Μονάδων στο να προβλέψουν (α) τις μελλοντικές απαιτήσεις μετρητών του Νοσοκομείου, (β) τη δυνατότητα του Νοσοκομείου να παράγει ροές μετρητών στο μέλλον, και (γ) τη δυνατότητα του να χρηματοδοτήσει αλλαγές στο πεδίο των δραστηριοτήτων του.

Μια δήλωση ταμειακών ροών, όταν χρησιμοποιείται από κοινού με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, παρέχουν τις πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν τις αλλαγές στη κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (net assets/equity), την οικονομική δομή του φορέα και τη δυνατότητα του να επηρεάζει τα ποσά και τον χρονισμό των χρηματικών ροών, προκειμένου να προσαρμοστεί στις μεταβαλλόμενες περιστάσεις, τις ευκαιρίες και την υπευθυνότητα της διοίκησης. Επίσης ενισχύει τη συγκρισιμότητα από διαφορετικές Νοσηλευτικές Μονάδες, επειδή εξαλείφει τα αποτελέσματα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων για τις ίδιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα.

Οι ιστορικές πληροφορίες ταμειακών ροών χρησιμοποιούνται συχνά ως δείκτης των ποσών, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών χρηματικών ροών. Είναι επίσης χρήσιμες στον έλεγχο της ακρίβειας των προηγούμενων αξιολογήσεων.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Cash flow statements, IPSAS 2 -2012, σελ. 91

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα ΔΛΠ και τα 31 ΔΛΠΔΤ που βασίζονται σε αυτά εισάγουν κανόνες λογιστικής απεικόνισης για τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ενός δημόσιου φορέα που απεικονίζουν την πραγματική οικονομική θέση του. Τα πρότυπα βασίζονται σε σύγχρονες λογιστικές μεθόδους, όπως στην εκτίμηση και αποτίμηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με βάση την εύλογη αξία, το κόστος αντικατάστασης, το ανακτήσιμο ποσό, την αξία χρήσης, την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τις αποσβέσεις με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων, το πραγματικό και προεξοφλητικό επιτόκιο. Η εγκυρότερη αποτύπωση των περιουσιακών στοιχείων οδηγεί σε εγκυρότερη πληροφόρηση η οποία θέτει το πλαίσιο για αποδοτικότερες αποφάσεις που έχουν σημαντικό κόστος. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού με βάση τα δεδουλευμένα περιλαμβάνει εκτιμήσεις οι οποίες προέρχονται από στοιχεία που απεικονίζουν την πραγματική οικονομική θέση του φορέα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ 1: «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», η αυτοτέλεια των χρήσεων είναι μια λογιστική μέθοδος στην οποία οι πράξεις και τα οικονομικά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι μόνον όταν εισπράττεται ή καταβάλλεται ρευστό ή ισοδύναμό του). Με βάση το «Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 1, πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ», όταν γίνεται η συμμόρφωση με τα πρότυπα ορίζονται οι οδηγίες σχετικά με το έτος μετάβασης και το έτος εφαρμογής των ΔΛΠ.

Στις γνωστοποιήσεις του έτους εφαρμογής των Ελληνικών Νοσοκομείων δημοσιεύονται οι αναγκαίες προσαρμογές υπολοίπων του κλαδικού λογιστικού σχεδίου από το έτος μετάβασης. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών που πρέπει να τακτοποιηθούν σύμφωνα με τα ισχύοντα ΔΛΠ, αναπροσαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου του έτους μετάβασης και στη συνέχεια γίνονται οι απαραίτητες κινήσεις στις μεταβολές των υπολοίπων από την 1η Ιανουαρίου έως 31η Δεκεμβρίου του έτους μετάβασης, ώστε τα προκύψει το αναμορφωμένο υπόλοιπο της 1ης Ιανουαρίου του έτους εφαρμογής.

Επίσης, δημοσιεύονται συγκριτικές καταστάσεις του κλαδικού λογιστικού σχεδίου (Π.Δ. 146/03) και του έτους μετάβασης και εφαρμογής των ΔΛΠ. Οι πληροφορίες με τα υπόλοιπα των λογαριασμών που αναμορφώνονται στις Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες του δείγματος με βάση τις οδηγίες των ΔΛΠ αφορούν κυρίως λογαριασμούς: Κεφαλαίου, Κρατικών επιχορηγήσε-

ων για πάγια περιουσιακά στοιχεία και δαπάνες λειτουργίας, παγίων, επιχορηγήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και λογαριασμών κερδών/ζημιών.

Τα στοιχεία που αναγνωρίζονται βάσει της μεθόδου της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ 1, είναι περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ 29:«Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» οι μελλοντικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στις παρούσες αξίες τους, δηλαδή στην εύλογη αξία του στοιχείου που αποκτάται κατά τη δημιουργία της υποχρέωσης. Στα Νοσοκομεία του δείγματος σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, όλες οι υποχρεώσεις είναι βραχυπρόθεσμες και δεν απαιτείται προεξόφληση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 32 (ΔΛΠΔΤ 28): «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση» και ΔΛΠ 39(ΔΛΠΔΤ 29):«Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» στις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων περιλαμβάνονται υποχρεώσεις οι οποίες με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο εμφανίζονται στο λογαριασμό Παθητικού:«Έξοδα χρήσεως δουλευμένα» και αφορούν έξοδα χρήσεως που δεν είναι άμεσα απαιτητά. Τα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του Παθητικού στο έτος εφαρμογής σύμφωνα με τα παραπάνω πρότυπα.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ 28:«Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση» και το ΔΛΠ 39:«Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» οι απαιτήσεις από πελάτες, καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία τους και με το πέρασ του χρόνου με το επιτόκιο προεξόφλησης, εμφανίζεται η ταμειακή υποχρέωση (ονομαστική αξία στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης). Μεταγενέστερα αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου. Οι απαιτήσεις των Νοσοκομείων, κυρίως από ασφαλιστικά ταμεία σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις είναι όλες βραχυπρόθεσμες και σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (ΔΛΠΔΤ 29) δεν απαιτούν προεξόφληση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 32 και 39 στις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων περιλαμβάνονται απαιτήσεις οι οποίες με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο εμφανίζονται στο λογαριασμό Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού: «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα». Τα έσοδα αυτά περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις στον λογαριασμό «κυκλοφορούν Ενεργητικό» του έτους εφαρμογής, σύμφωνα με τα παραπάνω πρότυπα.

Με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Νοσοκομείων, συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνταν στον Ισολογισμό και αποσβένονταν σταδιακά, όπως άυλα περιουσιακά στοιχεία και έξοδα πρώτης εγκατάστασης ενώ αντίθετα με τα πρότυπα καθορίζονται συγκεκριμένα κριτήρια κα-

ταχώρησης τους στον Ισολογισμό, και όταν δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 38 και ΔΛΠΔΤ 31: «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις» στις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων του δείγματος που συντάχθηκαν με τα πρότυπα, στη κατηγορία «μη κυκλοφορούν Ενεργητικό» εμφανίζονται άυλα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν στο σύνολό τους λογισμικά προγράμματα. Στις σημειώσεις των γνωστοποιήσεων των Νοσοκομείων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ 38 και ΔΛΠΔΤ 31: «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις» οι άδειες λογισμικού αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως, συν τις προσθήκες και τις μειώσεις, μείον τις αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών, η οποία συνήθως εκτιμάται σε πέντε έως δέκα έτη. Σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο τα έξοδα απόκτησης λογισμικών προγραμμάτων εμφανίζονταν στα αποτελέσματα χρήσης και όχι σαν στοιχεία Ενεργητικού. Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του κλαδικού λογιστικού σχεδίου «έξοδα πρώτης εγκατάστασης» των Νοσοκομείων, καταχωρείται στα αποτελέσματα με την αναπροσαρμογή των υπολοίπων των λογαριασμών σύμφωνα με το «Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 1, πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ».

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο δεν αποκαλύπτονταν σε εύλογες αξίες (δίκαιες αξίες / fair value) αλλά στο ιστορικό κόστος. Ειδικότερα, για τα ακίνητα των Νοσοκομείων (οικόπεδα –κτίρια) η αρχική αποτίμησή τους σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, προέκυψε με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών τους που προβλέπονται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Στα Νοσοκομεία του δείγματος σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 17(ΔΛΠ 16): «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός» επιλέχθηκε η αποτίμηση των πάγιων στοιχείων Ενεργητικού με την μέθοδο του ιστορικού κόστους (εύλογη αξία) η οποία περιλαμβάνει προσθήκες και μειώσεις στα πάγια που αυξομειώνουν την αξία τους, ενώ με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο λογίζονταν στα έξοδα. Τα παραπάνω πρότυπα μέσω της μεθόδου των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή και την δημοσίευση της τακτοποίησης των υπολοίπων στις γνωστοποιήσεις παρουσιάζουν απλές στατικές περιγραφές αύξησης της αξίας του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού: «Κτήρια και τεχνικά Έργα», «Μηχανήματα», «Μεταφορικά μέσα» «Επιπλα και Λοιπός εξοπλισμός».

Σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις των σημειώσεων, οι επενδύσεις σε ακίνητα αφορούσαν μισθωμένα ακίνητα από τα οποία τα Νοσοκομεία εισπράττουν προσόδους από μισθώματα. Για τις επενδύσεις σε ακίνητα, βάσει του ΔΛΠ 17 (ΔΛΠΔΤ 13): «Μισθώσεις» τα Νοσοκομεία δύνανται να τις αποτιμούν στην δίκαιη αξία ( Fair value model) όπως αυτή καθορίζει την πραγματική κατάσταση

της αγοράς κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η παραδοχή αυτή υφίσταται όταν τα Νοσοκομεία είναι σε θέση να προσδιορίσουν την δίκαιη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα πάνω σε μια συνεχή βάση. Η προϋπόθεση αυτή δεν συντρέχει σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις και τα Νοσοκομεία εφάρμοσαν για την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα το ΔΛΠ 16 (ΔΛΠΔΤ 17): «Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός». Οι αποσβέσεις των επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα της χρήσης.

Με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο οι κρατικές επιχορηγήσεις σχετικά με τρέχουσες δαπάνες, αναγνωρίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου εκείνης που χρειάζεται, για να αντιστοιχίσουν τις δαπάνες εκείνες που είναι προορισμένες να αντισταθμίσουν μέσω των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Λογαριασμός προμηθευτών) και τελικά να περιλαμβάνονται στο κονδύλι «Ελλείμματα - πλεονάσματα εις νέο». Με την εφαρμογή του ΔΛΠΔΤ 23: «Εσοδα από συναλλαγές μη ανταλλαγής – Φόροι & Μεταβιβάσεις», το «Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 1, πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ», το ΔΛΠ 8 και το αντίστοιχο ΔΛΠΔΤ 3: «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών», έγινε αναπροσαρμογή των υπολοίπων των κρατικών επιχορηγήσεων και επιδοτήσεων στα ίδια κεφάλαια ως «Μεταγενέστερες Εισφορές» με την ιδιότητά του κράτους ως ιδιοκτήτης με ταυτόχρονη αναπροσαρμογή των υπολοίπων του ελλείμματος από την περίοδο μετάβασης μέχρι την περίοδο εφαρμογής. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 γεγονότα που έχουν ως αποτέλεσμα αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό, έχουν επίδραση και στα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης. Στις σημειώσεις, τα Νοσοκομεία γνωστοποιούν συγκριτικούς πίνακες με τα αναπροσαρμοσμένα υπόλοιπα και τα δημοσιευμένα υπόλοιπα καθώς και η μεταβολή τους, της Οικονομικής Θέσης και του Συνολικού Εισοδήματος για τη χρήση μετάβασης στα ΔΛΠ.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (ΔΛΠΔΤ 3): «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών» γνωστοποιείται ότι αποτιμήθηκαν αποθέματα (Λογιστικές πολιτικές) που βρίσκονταν σε τμήματα την 31η Δεκεμβρίου του έτους μετάβασης τα οποία είχαν εξαχθεί από την κεντρική αποθήκη και βρισκόταν σε τμήματα των Νοσοκομείων. Οι τυχόν εκπτώσεις κατά την κτήση των αποθεμάτων μειώνουν το κόστος αγοράς τους.

Σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις των σημειώσεων δεν σημειώθηκαν μεταβολές στις βασικές λογιστικές εκτιμήσεις. Λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. οι Ελληνικές Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες έχουν εφαρμόσει διαφορετικές λογιστικές Πολιτικές, σε σχέση με αυτές που

εφαρμόζονται στις Οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση το Π.Δ.146/2003, σε ότι αφορά:

- (α) τους συντελεστές αποσβέσεων των ενσώματων παγίων,
- (β) τις κρατικές επιχορηγήσεις για πάγια περιουσιακά στοιχεία,
- (γ) τις κρατικές επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών,
- (δ) στη διενέργεια πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης,
- (ε) στη διενέργεια πρόβλεψης για επίδικους χρεώστες.

Οι καταστάσεις ταμειακών ροών των Νοσοκομείων παρέχουν περιγραφές αρνητικών ταμειακών ροών στο έτος εφαρμογής των ΔΛΠ, κυρίως από απαιτήσεις έναντι ασφαλιστικών ταμείων και την αποπληρωμή των τρεχουσών υποχρεώσεων (προμηθευτών) των Νοσοκομείων. Οι περιγραφές γνωστοποιούνται στις σημειώσεις του έτους εφαρμογής. Τα πρότυπα που επηρέασαν τις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων με βάση τις οδηγίες για τον λογιστικό χειρισμό γεγονότων είναι:

Δ.Λ.Π.1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, Δ.Λ.Π.2: Αποθέματα, Δ.Λ.Π.7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών, Δ.Λ.Π.8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, Δ.Λ.Π.10: Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού, Δ.Λ.Π.11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων, Δ.Λ.Π.16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις, Δ.Λ.Π.17: Μισθώσεις, Δ.Λ.Π. 18: Έσοδα, Δ.Λ.Π. 19: Παροχές στο προσωπικό, Δ.Λ.Π. 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων, Δ.Λ.Π. 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων, ΔΛΠ 32: Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση», ΔΛΠ 39:«Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επμέτρηση».

Οι γνωστοποιήσεις των ΔΛΠ είναι αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων των Νοσοκομείων. Παρέχουν μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών και ποιοτικότερες επεξηγηματικές πληροφορίες των στοιχείων των καταστάσεων σε σχέση με το προσάρτημα του κλαδικού λογιστικού σχεδίου.

Τα Νοσοκομεία μέσω των σημειώσεων των ΔΛΠ, γνωστοποιούν επιπλέον τις λογιστικές αρχές και πρότυπα που υιοθετούνται καθώς και οποιαδήποτε διερμηνεία και νέα πρότυπα που αφορούν την εφαρμογή των προτύπων και επηρεάζουν τις λογιστικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις των Νοσοκομείων του δείγματος, γνωστοποιούνται στο έτος εφαρμογής οι ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις και άλλα μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού και οι μέθοδοι εκτίμησης τους. Για τα αποθέματα γνωστοποιείται η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους και της αποτίμησης τους, οι ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, οι μισθώσεις, η λογιστική

των κρατικών επιχορηγήσεων και πληροφορίες σχετικά με την κρατική υποστήριξη, η πηγή προέλευσης των κεφαλαίων, λογιστικές πολιτικές και μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη, ανάλυση του κινδύνου ρευστότητας, προβλέψεις και γνωστοποιήσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Το ΔΛΠΔΤ 24: «Παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις» απαιτεί την σύγκριση μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών μεγεθών και τις επεξηγήσεις για τις αποκλίσεις. Δεν υπήρξαν αναφορές στις γνωστοποιήσεις των Νοσοκομείων του δείγματος σχετικά με αποκλίσεις.

Ο όγκος και κυρίως η ποιότητα των πληροφοριών που γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ δίνουν πληρέστερη εικόνα της οικονομικής θέσης των Νοσοκομείων.

Τα ΔΛΠΔΤ αναπροσαρμόζονται και βελτιώνονται με συγκεκριμένες διαδικασίες, προκειμένου να ανταποκρίνονται στην σύγχρονη και συνεχώς μεταβαλλόμενη οικονομική πραγματικότητα. Η εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΛΠΔΤ απαιτεί υψηλό βαθμό λογιστικής οργάνωσης και εξειδικευμένου προσωπικού που συνεπάγεται κόστος το οποίο αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προσφέρουν.

Η ουσιαστική συμβολή των ΔΛΠ στους Δημόσιους φορείς είναι η ενίσχυση και ο εκσυγχρονισμός της πληροφόρησης με τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

## ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

### ΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Γενικά.

Οι οργανισμοί που συμβάλουν στη δημιουργία λογιστικών κανόνων και προτύπων για το δημόσιο τομέα σε διεθνές επίπεδο είναι η διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC) και το Διεθνές Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), το οποίο και αποτελεί μέρος της Ομοσπονδίας.

**Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants IFAC).**

Η IFAC ιδρύθηκε το 1977. Είναι ένας παγκόσμιος οργανισμός για το επάγγελμα της λογιστικής που αποτελείται από ενώσεις εθνικών επαγγελματικών λογιστικών οργανισμών, οι οποίοι αντιπροσωπεύουν τους εργαζόμενους τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα. Τα μέλη της είναι περισσότερα από 173 σε πάνω από 129<sup>55</sup> χώρες και εδρεύει στο Λονδίνο. Η αποστολή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, όπως ορίστηκε στην ίδρυσή της, είναι η ενίσχυση σε παγκόσμια βάση του επαγγέλματος του λογιστή καθιερώνοντας και προάγοντας την εναρμόνιση των επαγγελματικών προτύπων από υψηλής ποιότητας επαγγελματικά πρότυπα, ώστε να συμβάλουν στην ανάπτυξη ισχυρών διεθνών οικονομιών με την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος και την αύξηση της αποδοτικότητας.

---

<sup>55</sup> <http://www.ifac.org/about-ifac>



## Το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB)

Το αρμόδιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα Συμβούλιο<sup>56</sup> (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) αποτελεί βασικό μέρος της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Ιδρύθηκε το 1986 ως Επιτροπή για το Δημόσιο τομέα (Public Sector Committee, PSC) ενώ ονομάστηκε σε Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα το 2004. Το Συμβούλιο αποτελείται από 18 μέλη, εκ των οποίων τα 15 προτείνονται από μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών και τα υπόλοιπα τρία διορίζονται ως δημόσια μέλη. Τα δημόσια μέλη προτείνονται από οποιαδήποτε οργανισμό. Μέλη του IPSASB μπορεί να προταθούν από οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο, συμπεριλαμβανομένων από φορείς μέλη της IFAC, το φόρουμ ελεγκτικών εταιρειών, διεθνών οργανισμών, κρατικών θεσμών και το ευρύ κοινό. Τα μέλη του Συμβουλίου προέρχονται από διάφορες χώρες, το Ηνωμένο Βασίλειο, τη Νότια Αφρική, την Αυστραλία, το Ισραήλ, τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, τη Γαλλία, την Ιταλία, την Κίνα, τον Καναδά, τη Νορβηγία, την Κένυα, την Ιαπωνία, την Ολλανδία, τη Νέα Ζηλανδία, την Ελβετία, την Ρουμανία, το Πακιστάν.

Οι συναντήσεις του Συμβουλίου στοχεύουν στη συζήτηση της ανάπτυξης, της έγκρισης και της έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα ή άλλων εγγράφων διαθέσιμων στο κοινό. Τα πρακτικά των συναντήσεων είναι επίσης διαθέσιμα στο κοινό μέσα από την ιστοσελίδα του Συμβουλίου.

Η αποστολή του IPSASB, που όπως αναφέρθηκε τελεί υπό την αιγίδα της IFAC, είναι διπλή: να αντιμετωπίσει λογιστικά θέματα του δημόσιου τομέα, τα οποία δεν καλύπτονται ικανοποιητικά από τα υπάρχοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και να αναπτύξει τα IPSAS που έχουν συμμορφωθεί με τα ΔΠΧΠ, προσαρμόζοντάς τα στις ανάγκες και το πλαίσιο του δημόσιου τομέα.

Οι δραστηριότητες και οι στόχοι του Συμβουλίου εστιάζονται κυρίως στις ανάγκες των λογιστικών, ελεγκτικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο με την έκδοση υποδειγμάτων καθοδήγησης και μελετών για το Δημόσιο Τομέα. Το

---

<sup>56</sup> <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>

έργο του Συμβουλίου υποστηρίζεται από μία συμβουλευτική ομάδα (Consultative Group) της οποίας αρμοδιότητα είναι η παροχή συμβουλευτικών και βοηθητικών υπηρεσιών προς στο Συμβούλιο.

Το Διεθνές Συμβούλιο Ελέγχου και Ασφάλειας Προτύπων ( International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Το διεθνές συμβούλιο ελέγχου και ασφάλειας προτύπων<sup>57</sup> που ήταν γνωστό ως επιτροπή για τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές (International Auditing Practices-2002), εκδίδει τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (International Standards on Auditing, ISAs).

Τα Πρότυπα αυτά χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές και ορίζουν την υποχρέωση των ελεγκτών να γνωρίζουν την προέλευση των ελεγχόμενων οικονομικών στοιχείων, να ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις με τον ενδεδειγμένο τρόπο και να κοινοποιούν την άποψή τους με τον πλέον ορθό και αντικειμενικό τρόπο.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής Εκπαίδευσης (International Accounting Education Standards Board<sup>58</sup>).

Το συμβούλιο των διεθνών προτύπων λογιστικής εκπαίδευσης αναπτύσσει οδηγίες με απώτερο σκοπό τη βελτίωση των Λογιστικών Εκπαιδευτικών Προτύπων παγκοσμίως. Εστιάζει σε δύο βασικούς τομείς, στα απαραίτητα στοιχεία των διαπιστεύσεων, τα οποία είναι η εκπαίδευση, η πρακτική εμπειρία και εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας και στη φύση και την έκταση της συνεχούς απαιτούμενης επαγγελματικής εκπαίδευσης για τους λογιστές.

Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ηθικής για τους Λογιστές (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA<sup>59</sup>).

Ασχολείται με το διεθνή Κώδικα Ηθικής για επαγγελματίες λογιστές τόσο στο δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα (International Code of Ethics for Professional Accountants) προσπαθώντας να

---

<sup>57</sup> <http://www.ifac.org/auditing-assurance>

<sup>58</sup> <http://www.ifac.org/education>

<sup>59</sup> <http://www.ifac.org/ethics>

παρέχει ένα μοντέλο για όλους τους κώδικες ηθικής.

Το Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (Public Interest Oversight Board<sup>60</sup>).

Αποτελεί ένα ανεξάρτητο σώμα το οποίο σχηματίστηκε το Φεβρουάριο του 2005 για να επιβλέπει όλες τις δραστηριότητες της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών, οι οποίες επηρεάζουν το δημόσιο συμφέρον με την θέσπιση προτύπων της IFAC στους τομείς του ελέγχου και της ασφάλειας, της ηθικής και της εκπαίδευσης, καθώς επίσης και του προγράμματος συμμόρφωσης των οργανισμών μελών της IFAC. Το PIOB αποτελείται από δέκα αντιπροσώπους που ορίζονται από διεθνείς ρυθμιστικές αρχές και οργανισμούς. Η PIOB επιβλέπει επίσης τις αντίστοιχες ομάδες συμβουλευτικής της IAASB, IAESB, και IESBA.

#### Ομάδα Ελέγχου (Monitoring Group- MG)

Η MG περιλαμβάνει διεθνείς ρυθμιστικές αρχές και σχετικούς οργανισμούς. Ο ρόλος της είναι να ενημερώσει το PIOB σχετικά με σημαντικά γεγονότα στο ρυθμιστικό περιβάλλον. Είναι επίσης ο φορέας διαλόγου μεταξύ των ρυθμιστικών αρχών και του επαγγέλματος του λογιστή.

---

<sup>60</sup> <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob>

## ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ IPSAS:

IPSAS 1: Presentation of Financial Statements (Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων).

Το IPSAS 1 βασίζεται στο IAS 1/IFRS1 (ΔΛΠ 1/ΔΠΧΑ 1). Περιέχονται κανόνες και οδηγίες για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, οι οποίες είναι:

Ισολογισμός -Statement of Financial Position

Κατάσταση Αποτελεσμάτων -Statement of Financial performance

Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων -Changes In Net Assets /Equity

Cash Flow Statement- Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σημειώσεις -Notes on Financial Statements<sup>61</sup>

Συναφές με το ανωτέρω πρότυπο είναι το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Πρώτη Υιοθέτηση, που εφαρμόζεται από μια οντότητα (φορέας) του Δημοσίου τομέα για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Έτσι π.χ. αν η ημερομηνία εφαρμογής στα ΔΛΠΔΤ είναι η 1/1/2010 τότε από 1/1/2009 έως 31/12/2009 (έτος μετάβασης) δημοσιοποιούνται συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

IPSAS 2: Cash Flow Statements (Καταστάσεις Ταμειακών Ροών).

Το IPSAS 2 βασίζεται στο IAS 7. Είναι η κύρια Οικονομική Κατάσταση και παρουσιάζει τις μεταβολές στις χρηματικές ροές από λειτουργικές (operating), επενδυτικές (investing) και χρηματοδοτικές (financing) δραστηριότητες.

IPSAS 3: Net Surplus or Deficit for the Period -Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies (διόρθωση σημαντικών λαθών και αλλαγές στις λογιστικές αρχές).

Το IPSAS 3 βασίζεται στο IAS 8. Αναφέρονται οι λογιστικοί χειρισμοί (ενδεδειγμένοι και εναλλακτικοί) για τις μεταβολές στις λογιστικές αρχές και τη διόρθωση των σημαντικών λαθών. Ο ενδε-

---

<sup>61</sup> Ε.Κ.Δ.Δ. Ινστιτούτο Επιμόρφωσης, Θεσ/νίκη, Μάρτιος 2011.Εισηγήτρια: Ασημίνα Γεωργίου.

δειγμένος χειρισμός είναι επανακαθορισμός των συγκριτικών στοιχείων και του υπολοίπου ενάρξεως των κερδών εις νέο της προηγούμενης χρήσης, ενώ ο εναλλακτικός χειρισμός είναι ο συνυπολογισμός όλων των αλλαγών στα κέρδη χρήσεως και παροχή συγκριτικών στοιχείων. Αντικειμενικός στόχος αυτών των προτύπων είναι να οριστούν τα κριτήρια για την επιλογή και την αλλαγή σε λογιστικές πολιτικές, στην λογιστική αντιμετώπιση, των εκτιμήσεων και των λαθών.

#### IPSAS 4: The Effects of changes in Foreign Exchange Rates (Αποτελέσματα των αλλαγών των συναλλαγματικών ισοτιμιών).

Το IPSAS 4 βασίζεται στο IAS 21. Τίθενται τα κριτήρια μετατροπής των συναλλαγών όπως : Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα χρησιμοποιώντας την ισοτιμία που ισχύει την ημέρα της συναλλαγής. Την ημερομηνία κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων οι νομισματικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αναφέρονται χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κλεισίματος.

#### IPSAS 5: Borrowing Cost (Εξοδα δανεισμού).

Το IPSAS 5 βασίζεται στο IAS 23. Αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός σχετικά με το κόστος δανεισμού, είτε με άμεση καταχώρηση στα αποτελέσματα χρήσης, είτε με την κεφαλαιοποίηση αυτών, σε περίπτωση που αφορούν αγορά ή κατασκευή ή παραγωγή ενός παγίου και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, αρκεί να μπορούν να προσδιορισθούν με αξιοπιστία τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

#### IPSAS 6: Consolidated Financial Statements-Accounting for Controlled Entities (Ενοποιημένες Λογιστικές Καταστάσεις).

Το IPSAS 6 βασίζεται στο IAS 27. Ορίζεται η έννοια ελέγχου από μια οντότητα σε άλλη. Όλες οι λογιστικές οντότητες που ασκούν έλεγχο πρέπει να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που να ενοποιούν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες γραμμή προς γραμμή.

Το Πρότυπο επιχειρεί να προδιαγράψει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να αντιμετωπίζονται οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, από κοινού ελεγχόμενες δημόσιες οντότητες και συγγενείς

οντότητες<sup>62</sup>.

**IPSAS 7: Accounting for Investments in Associates - Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.**

Το IPSAS 7 βασίζεται στο IAS 28. Χρησιμοποιείται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος και στη συνέχεια αναθεωρείται με το ποσοστό της συμμετοχής επάνω στη μετά εξαγορά μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων.

**IPSAS 8: Financial Reporting of Interest in joint ventures (Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες).**

Το IPSAS 8 βασίζεται στο IAS 31. Κοινοπραξίες ορίζονται οι από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες. Ισχύει για όλες τις επενδύσεις στις οποίες επενδυτής έχει από κοινού έλεγχο, εκτός αν η οντότητα-φορέας είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή παρόμοια οικονομική οντότητα.

**IPSAS 9: Revenue from exchange transactions (Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής).**

Το IPSAS 9 βασίζεται στο IAS 18. Ορίζονται τα κριτήρια για το λογιστικό χειρισμό των εσόδων από συναλλαγές ανταλλαγής (πωλήσεις προϊόντων, παροχή υπηρεσιών, μερίσματα, τόκοι κλπ). Τα έσοδα που δεν προέρχονται από συναλλαγές ανταλλαγής εξαιρούνται από αυτό το πρότυπο που αφορά το IPSAS 23 (Έσοδα από μη συναλλαγές ανταλλαγής – Φόροι & Μεταβιβάσεις). Το εισόδημα περιλαμβάνει μόνο τις ακαθάριστες εισροές των ωφελειών ή της δυνατότητας αποδοχής υπηρεσίας που παραλαμβάνεται και γίνεται αποδεκτή από την οντότητα για λογαριασμό της.

---

<sup>62</sup> A14- IPSAS 06, 2012, σελ.180

## IPSAS 10: Financial reporting in Hyperinflationary Economies. (Υπερπληθωρισμός).

Το IPSAS 10 βασίζεται στο IAS 29. Οι λογιστικές καταστάσεις της χώρας που βρίσκεται κάτω από καθεστώς υπερπληθωρισμού αναπροσαρμόζονται χρησιμοποιώντας ένα σταθερό νόμισμα. Περιέχει οδηγίες για τις λογιστικές γνωστοποιήσεις.

## IPSAS 11: Construction Contracts (Συμβάσεις Κατασκευών).

Το IPSAS 11 βασίζεται στο IAS 11. Το κόστος εργασιών των συμβάσεων κατανέμεται με τα σχετικά έσοδα στις περιόδους αναφοράς όπου η εργασία κατασκευής πραγματοποιείται. Σύμβαση κατασκευής έργου είναι αυτή που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων,<sup>63</sup> τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Το εισόδημα συμβάσεων μετριέται στη δίκαιη/εύλογη αξία της εκτίμησης που συμφωνείται στη σύμβαση. Επιπλέον, το ποσό εισοδήματος συμβάσεων μπορεί να αυξηθεί ή να μειωθεί από μια περίοδο στην επόμενη. Οι δαπάνες συμβάσεων θα περιλάβουν δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση, δαπάνες που αποδίδονται στη δραστηριότητα συμβάσεων, άλλες δαπάνες που είναι συγκεκριμένα καταλογιστέες στον πελάτη, υπό όρους σύμβασης.

## IPSAS 12: Inventories (Αποθέματα).

Το IPSAS 12 βασίζεται στο IAS 2. Το IPSAS 12 αναφέρει δύο κατηγορίες αποθεμάτων:

Τα αποθέματα τα οποία πρόκειται να διανεμηθούν με μηδενική ή ονομαστική χρέωση. Τα αποθέματα αυτά καθώς και οι υπηρεσίες σχετικά με την παραγωγή σε εξέλιξη αυτών των αποθεμάτων εξαιρούνται από αυτό το πρότυπο. Η δεύτερη κατηγορία αφορά τα αποθέματα που πρόκειται να πουληθούν σε συναλλαγές ανταλλαγής και η αποτίμησή γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Απαγορεύεται η μέθοδος αποτίμησης LIFO. Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες της αγοράς, δαπάνες για την μετατροπή και δαπάνες που αναλαμβάνονται για να φέρουν τα αποθέματα στη παρόντα θέση και όρους.

---

<sup>63</sup> A19-IPSAS 11, σελ 295.

### IPSAS 13: Leases (Μισθώσεις).

Το IPSAS 13 βασίζεται στο IAS 17. Τίθενται τα κριτήρια για τον καθορισμό των χρηματοοικονομικών μισθώσεων (τα μισθώματα αυτά καταχωρούνται στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού) και των λειτουργικών μισθώσεων (τα μισθώματα αυτά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως). Επίσης, τίθενται τα κριτήρια για την αναφορά των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης από οντότητες του δημόσιου τομέα ως μισθωτές και εκμισθωτές.

### IPSAS 14: Events after reporting date (Οψιγενή γεγονότα).

Το IPSAS 14 βασίζεται στο IAS 10. Τίθενται τα κριτήρια όπου οι Οικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να διορθώνονται με τα οψιγενή γεγονότα. Το IPSAS 14 διαφοροποιείται από το IAS 10 προκειμένου να είναι συμβατό με το δημόσιο τομέα. Η ημερομηνία αναφοράς είναι η τελευταία ημέρα της περιόδου αναφοράς με την οποία σχετίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

### IPSAS 15: Financial Instruments: Disclosure and Presentation - Replaced by IPSAS 28-(Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση – Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 28).

### IPSAS 16: Investment Property (Επενδυτικά Πάγια).

Το IPSAS 16 βασίζεται στο IAS 40. Παρέχει οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό των επενδυτικών παγίων στο δημόσιο τομέα. Επενδυτικά πάγια είναι τα πάγια που χρησιμοποιούνται για να αποφέρουν ενοίκια ή δημιουργία υπεραξίας ή και τα δύο και δεν χρησιμοποιούνται για ιδιοκατοίκηση ή για πώληση κατά την συνήθη λειτουργία της οντότητας.

### IPSAS 17: Property, Plant and Equipment (Ενσώματες ακινητοποιήσεις ενεργητικού).

Το IPSAS 17 βασίζεται στο IAS 16. Τίθενται κριτήρια για τον λογιστικό χειρισμό και αναγνώριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των συντελεστών απόσβεσης βάσει της ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους.

Το παρόν πρότυπο αναγνωρίζει το στρατιωτικό εξοπλισμό, τα δίκτυα οδών, αποχέτευσης και επικοινωνίας σαν περιουσιακά στοιχεία.



### IPSAS 18: Segment reporting (Πληροφορίες ανά τομέα).

Το IPSAS 18 βασίζεται στο IAS 14. Τίθενται κριτήρια για την πληροφόρηση ανά τομέα δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα και την αξιολόγηση αυτών. Ορίζονται κριτήρια σχετικά με την λήψη αποφάσεων για την μελλοντική κατανομή και αξιολόγηση των υφιστάμενων πόρων.

### IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets (Προβλέψεις, ενδεχόμενες ζημίες και ενδεχόμενα κέρδη).

Το IPSAS 19 βασίζεται στο IAS 37. Τίθενται τα κριτήρια αναγνώρισης των προβλέψεων, όταν δηλαδή υπάρχει μια παρούσα δέσμευση από προηγούμενο γεγονός και είναι πιθανό να προκύψει εκροή πόρων η οποία πρέπει να εκτιμηθεί με αξιοπιστία. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται οι πιθανές ζημίες και τα σχεδόν βέβαια κέρδη.

### IPSAS 20: Related Party Disclosures (Γνωστοποιήσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών).

Το IPSAS 20 βασίζεται στο IAS 24. Τα συνδεδεμένα μέρη καθορίζονται βάσει του βαθμού του άμεσου ή έμμεσου ελέγχου και της επίδρασης που ασκεί το ένα συνδεδεμένο μέλος στο άλλο ή από κοινού ελέγχου που ασκείται μεταξύ και των δύο.

Η γνωστοποίηση αφορά τον προσδιορισμό των μερών που ελέγχουν ή σημαντικά επηρεάζουν την οντότητα που εκδίδει τις οικονομικές καταστάσεις αλλά και των συναλλαγών με αυτά τα μέρη.

### IPSAS 21: Impairment of Non-cash-generating Assets (Απομείωση παγίων στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών).

Το IPSAS 21 βασίζεται στο IAS 36. Αναφέρονται οι διαδικασίες αποτίμησης του παγίου στοιχείου σε περίπτωση απομείωσης του. Επίσης ορίζονται οι περιπτώσεις που ο δημόσιος τομέας μπορεί να ανατρέψει τα κόστη της απομείωσης και τις απαραίτητες σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Το IPSAS<sup>64</sup> 21 εφαρμόζεται σε όλα τα μη-ταμειακών ροών περιουσιακά στοιχεία.

---

<sup>64</sup> A29, IPSAS 21, 2012. σελ 626

## IPSAS 22: Disclosure of Financial Information about the General Government Sector (Λογιστικές Γνωστοποιήσεις σχετικά με το σύνολο του Δημόσιου Τομέα).

Τίθενται τα κριτήρια των γνωστοποιήσεων και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο τομέας της δημόσιας διοίκησης<sup>65</sup> περιλαμβάνει όλες τις οργανωτικές οντότητες της δημόσιας διοίκησης όπως καθορίζεται στις στατιστικές βάσεις υποβολής καταστάσεων. Οι βάσεις αυτές αντικατοπτρίζουν προϋποθέσεις και προέρχονται από το Σύστημα των Εθνικών Λογιστών (1993) το οποίο προετοίμασαν τα Ηνωμένα Έθνη και άλλοι διεθνείς οργανισμοί. Στον ορισμό General Government Sector (GGS) περιλαμβάνεται ο τομέας Δημοσίων Οικονομικών Επιχειρήσεων (Public Financial Corporation Sector, PFC) και ο τομέας Δημοσίων μη Οικονομικών Επιχειρήσεων (μη κερδοσκοπικά ιδρύματα-Public Non- Financial Corporations Sector, PNFC). Η αφετηρία του προτύπου αφορά περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Απριλίου 2009.

## IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions -Taxes & Transfers (Εσοδα από μη συναλλαγές ανταλλαγής – Φόροι & Μεταβιβάσεις).

Παρέχονται οδηγίες για την αναγνώριση και τον προσδιορισμό εσόδων από φόρους, αναγνώριση εσόδων από μεταβιβάσεις (χρησιμοποιείται ο όρος «μεταφορές»), όπως επιχορηγήσεις και δωρεές από διεθνείς οργανισμούς και των συνεισφορών των ιδιοκτητών όπως ορίζεται IPSAS 1. Δεν υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (IAS) ως Πρότυπο βάσης.

Σε μία μη ανταλλακτική συναλλαγή, μία οντότητα λαμβάνει αξία από κάποια άλλη οντότητα χωρίς να δίνει άμεσα περίπου ίσης αξία σε αντάλλαγμα, ή δίνει αξία σε μία οντότητα χωρίς να λαμβάνει σχεδόν ίση αξία ως αντάλλαγμα. και είναι πιθανόν ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατή υπηρεσία, τα οποία σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και όταν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> A30, IPSAS 22, 2012, σελ. 668

<sup>66</sup> A3- IPSAS 23-2012, σελ.701

## IPSAS 24: Presentation of Budget Information in Financial Statements (Λογιστικές Γνωστοποιήσεις των προϋπολογισμών).

Το IPSAS 24 απαιτεί την σύγκριση μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών μεγεθών και τις επεξηγήσεις για τις αποκλίσεις. Αναφέρονται τα κριτήρια των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς.

## IPSAS 25: Employee Benefits (Παροχές στους εργαζομένους).

Το IPSAS 25 βασίζεται στο IAS 19. Περιέχονται τα κριτήρια πληροφόρησης για παροχές στους εργαζομένους. Το IPSAS 25 κατηγοριοποιεί τις παροχές σε βραχυπρόθεσμες παροχές, μακροπρόθεσμες παροχές, παροχές κατά την έξοδο από την υπηρεσία και παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία-συντάξεις κλπ. Η αφετηρία του προτύπου αφορά περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2011. Η βασική αρχή του προτύπου ορίζει ότι ο κόστος των παροχών σε εργαζόμενους πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίοδο από την οποία προέρχεται το όφελος από την παροχή υπηρεσίας .

## IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets (Απομείωση πάγιων στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών).

Το IPSAS 26 βασίζεται στο IAS 36. Το IPSAS 26 έχει εφαρμογή σε πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται από την οντότητα με κύριο σκοπό την εμπορική δραστηριότητα. Τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές έχουν προαναφερθεί το IPSAS 21.

## IPSAS 27: Agriculture (Αγροτική δραστηριότητα).

Το IPSAS 27 βασίζεται στο IAS 41. Θέτει το λογιστικό χειρισμό που αφορά την αγροτική δραστηριότητα. Αγροτική δραστηριότητα είναι η διαχείριση από μια οντότητα, των ζώων ή των φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) για πώληση, ή για διανομή σε μηδενική ή ονομαστική χρέωση.

## IPSAS 28: Financial Instruments: Presentation. (Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση).

Το IPSAS 28 βασίζεται στο IAS 32. Το IPSAS 28 αντικατέστησε το IPSAS 15 και η εφαρμογή του αρχίζει από 01/01/2013. Σκοπός του προτύπου είναι προδιαγράψει αρχές για την ταξινόμηση

και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία και τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

## IPSAS 29: Financial Instruments: Recognition and Measurement

(Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση).

Το IPSAS 29 βασίζεται στο IAS 39. Δημοσιεύτηκε τον Ιανουάριο 2010 και η εφαρμογή του αρχίζει από 01/01/2013. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για τις αποτιμήσεις χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες: Τα δάνεια και τις απαιτήσεις<sup>67</sup>, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα με σκοπό την πώληση με την έννοια του επενδυτικού χαρτοφυλακίου, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη τους όπως ομολογίες, ομόλογα δημοσίου, έντοκα γραμμάτια κ.α, τίτλοι σταθερού εισοδήματος και τέλος χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην δίκαιη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος, δηλαδή χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω πλεονάσματος ή ελλείμματος που οι διαφορές αποτίμησης τους μεταφέρονται κάθε φορά στα αποτελέσματα.

## IPSAS 30: Financial Instruments: Disclosures (Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις).

Το IPSAS 30 βασίζεται στο IFRS 7. Δημοσιεύτηκε τον Ιανουάριο 2010 και καθορίζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τα χρηματοπιστωτικά μέσα. Σε σχέση με το IFRS 7 το IPSAS 30 περιέχει απαιτήσεις σχετικά με ειδική κατηγορία δανείων (concessionary loans - δάνεια που χορηγούνται από τις οντότητες κάτω από όρους αγοράς). Παραδείγματα από τα παραχωρούμενα δάνεια που χορηγούνται περιλαμβάνουν τα δάνεια σε αναπτυσσόμενες χώρες, δάνεια σπουδαστών και δάνεια κατοικίας που χορηγούνται στις οικογένειες χαμηλού εισοδήματος.

---

<sup>67</sup> B5- IPSAS 29-2012, σελ. 1038

## IPSAS 31: Intangible Assets (Άυλα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού).

Το IPSAS 31 βασίζεται στο IAS 38. Δημοσιεύτηκε τον Ιανουάριο 2010. Η εφαρμογή του αρχίζει από την ή μετά την 1η Απριλίου 2011. Το πρότυπο αυτό απαιτεί η οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρότυπο καθορίζει επίσης τον τρόπο μέτρησης της λογιστικής αξίας των αυλών περιουσιακών στοιχείων και ορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με άυλα στοιχεία ενεργητικού.

## IPSAS 32: Ρυθμίσεις παραχώρησης υπηρεσιών: Εκχωρητής (Παραχωρούσα αρχή).

Ο στόχος αυτών των προτύπων είναι να οριστεί η λογιστική αντιμετώπιση για την παραχώρηση υπηρεσιών από τον εκχωρητή (οντότητα δημόσιου τομέα).

Η εφαρμογή του αρχίζει από την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2014. Η παραχωρούσα αρχή-οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών εάν<sup>68</sup>:

- Ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες που ο χειριστής πρέπει να διαθέτει με το περιουσιακό στοιχείο, σε ποιον θα πρέπει να τις παρέχει, και σε ποια τιμή και
- Ελέγχει, μέσω της ιδιοκτησίας ή άλλου δικαιώματος ή με άλλο τρόπο κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει μία υποχρέωση, ανάλογα με τον τρόπο που η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον χειριστή της υπηρεσίας :

- Με τη μέθοδο οικονομικής ευθύνης η παραχωρούσα αρχή αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, την ανάπτυξη, την απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσιών, κάνοντας μια προκαθορισμένη σειρά πληρωμών.
- Με τη μέθοδο παραχώρησης του δικαιώματος εκμετάλλευσης: η αναθέτουσα αρχή αποζημιώνει τον επιχειρηματία για τη κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου ή παραχώρησης υπηρεσίας, που σχετίζονται με τη χορήγηση στην επιχείρηση το δικαίωμα να κερδίσουν έσοδα από τρίτους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου

---

<sup>68</sup> B8- IPSAS 32-2012, σελ. 1408

ή παραχώρησης υπηρεσιών, όπως συμβαίνει στις συμπράξεις δημοσίου και ιδιωτικού τομέα (ΣΔΙΤ).

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τις τελευταίες τρεις δεκαετίες παρατηρείται σε διεθνές επίπεδο μία διαφορετική αντιμετώπιση της διοίκησης των δημόσιων φορέων με την μετατόπιση από απλή διαχειριστική διεκπεραίωση σε έννοιες όπως η στοχοθεσία, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα.

Από τα τέλη της δεκαετίας του '90 η διεθνής ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) μέσω του συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSASB- International Public Sector Accounting Standards Board), εκδίδουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS) που παρέχουν το πλαίσιο λογιστικών κανόνων με σκοπό την παροχή βελτιωμένης και ποιοτικότερης διοικητικής πληροφόρησης για την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη χρήση των πόρων των δημοσίων φορέων, την ενίσχυση της δημόσιας λογοδοσίας, της διαφάνειας, αλλά και την κατάλληλη συγκριτική πληροφόρηση μέσα από ενιαίους κανόνες σε ένα διεθνές οικονομικό περιβάλλον.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠΔΤ-IPSAS) αναπτύσσονται και βελτιώνονται συνεχώς μέσα από συγκεκριμένες διαδικασίες, παράλληλα με την αποδοχή τους από ένα συνεχώς διευρυμένο αριθμό κρατών, τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο των δημόσιων φορέων τους. Η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στην Ελλάδα ξεκίνησε από τις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες με την εφαρμογή των ΔΛΠ/IAS.

## SUMMARY

The last three decades is observed a different interpretation of administration of public institutions in international level with the shift from simple administrative transaction to significances such as the adoption of objectives, efficiency and effectiveness.

From the late 90's, the international federation of Accountants (IFAC) via the council of International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), publish the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), that provide the framework of accountant rules aiming to provide improved and high quality administrative information in order to achieve a more efficient and effective use of resources of public institutions, the enforcement of public accountability and transparency, but also the suitable comparative information through single rules in a international economic environment.

The IPSAS developed and improved continuously through concrete processes, while at the same time being adopted by a continuously extended number of states, both in national and public institutions level.

The application of IPSAS in Greece initiated by public nursing units with the implementation of IAS.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 1, 2012.

IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 2, 2012.

Δημήτριος Βασιλείου, Νικόλαος Ηρειώτης (2008): «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Rossili, Αθήνα.

Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης: «Παραδείγματα εφαρμογής Α' Τόμος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διερμηνείες» Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2009.

Ντζανάτος , Δ. (2008): «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη Α.Ε., Αθήνα.

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Johan Christiaens, Jan Rommel, Allan Barton, Patricia Everaert (2011) «Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? » Baltic Journal of Management, Vol. 7 No. 4, 2012, pp. 429-443.

Adriana Tiron Tudor : (2011) "Romanian public institutions financial statements on the way of harmonization with IPSAS", International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 19 Iss: 2

Inger Johannes Pettersen, Kari Nyland (2011), Reforms and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 7 Iss: 3, pp.237 – 258.

Berit Adam, Riccardo Mussari and Rowan Jones : “ The diversity of accrual Policies in local Government Financial Reporting : a examination of infrastructure and heritage assets in Germany, Italy and the UK”, Financial Accountability & Management, 27(2), May 2011, 0267-4424.

Tobias jagalla, Sebastian D., Becker and Jurgen Weber: “a taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states, Financial Accountability & Management, 27(2), May 2011, 0267-4424.

Helen Irvine, (2011) "From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 24 Iss: 7, pp.824 – 847.

Connolly, C. and Hyndman, N. (2009), *The Implementation of Accruals Accounting in the Irish Public Sector: A Comparative Study of Northern Ireland and the Republic of Ireland*, Accounting Perspectives, Chartered Accountants Ireland, Dublin.

Pina V, Torres L, Yetano A. (2009), *Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches*, European Accounting Review Volume: 18 Issue: 4 pp.765-807 (43 pages).

Johan Christiaens and Jan Rommel: *Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts off) Governments* *Financial Accountability & Management*, 24(1), February 2008, 0267-4424

Norvald Mosen, "Governmental Accounting in Norway: a Discussion with implications for International Development", *Financial Accountability & Management*, 24(2), May 2008, 0267-4424.

Janet Mack and Christine Ryan (2007), *Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?*, *International Journal of Public Sector Management* Vol. 20 No. 2, pp. 134-146.

Hannu Rantanen, Harri I. Kulmala, Antti Lönnqvist (2007), *Performance measurement systems in the Finnish public sector*, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 20 No. 5, pp. 415-433.

Johan Christiaens and Vincent van Peteghem : " Governmental accounting reform: evolution of the implementation in Flemish municipalities", *Financial Accountability & Management*, 23(4), November 2007, 0267-4424.

Gert Paulsson (2006), *Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden*, *Financial Accountability & Management*, Volume 22, Issue 1, Pages: 47–62.

Ileana Steccolini: "Is the annual reporting an accountability medium ? an empirical investigation in to Italian local governments", *Financial Accountability & Management*, 20(3), August 2004, 0267-4424.

Chan J. (2003), *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*, *Public Money & Management*, Vol. 23 No. 1, pp. 13-20.

The International Consortium on Governmental Financial Management, 2003, "Public Fund Digest", Volume III, No. 2.

Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 93-109.

## ΕΡΕΥΝΕΣ-ΜΕΛΕΤΕΣ

Ευρωπαϊκή επιτροπή : «Έκθεση της επιτροπής προς το συμβούλιο και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο»: «Η καταλληλότητα των ΔΛΠΔΤ για τα κράτη μέλη προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών πρότυπα για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη, 6.3.2013,COM(2013) 114 final

Πολίτου Μακρύνα: «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα, περίπτωση ΝΠΔΔ», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας 2012.

Ινστιτούτο Επιμόρφωσης Θεσσαλονίκης, Μάρτιος 2011, Παρουσιάσεις σεμιναρίου με τίτλο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)».

Καραταΐρης Χρήστος: «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων με χρήση αριθμοδεικτών (θεωρητική και πρακτική προσέγγιση)», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2010.

Αθανάσιος Ξεφτέρης: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2009.

Βασιλική Μαραγκού: «Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2008.

Αλέξανδρος Λευθεριώτης: «Δημόσιο Λογιστικό και διπλογραφικό σύστημα παρακολούθησης συναλλαγών Δημοσίου Τομέα: Συμβολή στην κατάρτιση του Κρατικού προϋπολογισμού», ΕΣΔΔ, 2008.

Υπηρεσία Επίσημων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (2008): «Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ», Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ, Λουξεμβούργο.

Ειδική υπηρεσία Διαχείρισης Επιχειρησιακού Προγράμματος «Υγεία – Πρόνοια» 2000-2006, Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), σε Νοσηλευτικές Μονάδες.

## ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

[ifac.org](http://ifac.org)

[www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr)

<http://europa.eu>

<http://www.logistis.gr>

<http://et.diavgeia.gov.gr/f/yyka/search/>

<http://www.yyka.gov.gr/articles/oikonomikes-katastaseis-nosokomeiwn-2010/772-1h-y-pe>