

IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης

Το IPSAS ταμειακής βάσης προδιαγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, όταν χρησιμοποιείται η λογιστική της ταμειακής βάσης. Η πληροφόρηση σχετικά με τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα μιας οντότητας είναι απαραίτητη για σκοπούς λογιστικής υπευθυνότητας. Παρέχει, επίσης, χρήσιμα δεδομένα για την αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί επαρκή ταμειακά διαθέσιμα στο μέλλον και τις πιθανές πηγές και χρήσεις τους. Για να ληφθούν και να αξιολογηθούν αποφάσεις σχετικές με την κατανομή των χρηματικών πόρων και τη διατήρηση των δραστηριοτήτων της οντότητας, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων απαιτούν να κατανοήσουν τον χρόνο και την βεβαιότητα των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών.

Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις και τις προτάσεις αυτού του προτύπου διασφαλίζει την κατανοησιμότητα και τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα. Προάγει, επίσης, την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων της οντότητας και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων που έχουν υιοθετήσει την ταμειακή βάση. Το IPSAS ταμειακής βάσης αφορά αποκλειστικά τον δημόσιο τομέα και επομένως δεν υπάρχει κάποιο αντίστοιχο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Βασικοί Ορισμοί

Σε αντίθεση με το IPSAS 2 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών», το IPSAS Ταμειακής Βάσης ορίζει τα **ταμειακά διαθέσιμα** ως μετρητά στο ταμείο, καταθέσεις όψεως και ταμειακά ισοδύναμα. Ομοίως με το IPSAS 2, τα ταμειακά ισοδύναμα ορίζονται ως βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας (με ληκτότητα μικρότερη των τριών μηνών από την ημερομηνία αγοράς), οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε γνωστά ποσά μετρητών και διατρέχουν έναν αμελητέο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Επιπλέον, αντίθετα από το IPSAS 2, το IPSAS Ταμειακής Βάσης διακρίνει τις ταμειακές ροές σε εισροές και εκροές μετρητών, όπου ως ταμειακές εκροές ορίζονται οι ταμειακές πληρωμές και ως ταμειακές εισροές, οι ταμειακές εισπράξεις.

Δομή του IPSAS Ταμειακής Βάσης

Το πρότυπο αποτελείται από δύο μέρη:

Το **1^ο Μέρος** είναι υποχρεωτικό και καθορίζει τις απαιτήσεις που είναι εφαρμόσιμες σε όλες τις οντότητες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού στην ταμειακή βάση. Οι απαιτήσεις στο μέρος αυτό του Προτύπου πρέπει να εφαρμόζονται από τις οντότητες που ισχυρίζονται ότι υιοθετούν το IPSAS Ταμειακής Βάσης.

Το 2^ο Μέρος δεν είναι υποχρεωτικό και καθορίζει τις επιπλέον λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που μια οντότητα ενθαρρύνεται να υιοθετήσει προκειμένου να βελτιωθεί η λογιστική υπευθυνότητα και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Περιλαμβάνει εξηγήσεις για τις εναλλακτικές μεθόδους παρουσίασης συγκεκριμένων πληροφοριών.

Επισκόπηση του 1^{ου} Μέρους

Όλες οι οντότητες του δημοσίου τομέα, εκτός από τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, που ετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στην ταμειακή βάση, πρέπει να εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο. Κάθε οντότητα που συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του 1^{ου} Μέρους, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης

Η λογιστική της ταμειακής βάσης αναγνωρίζει συναλλαγές και γεγονότα μόνο όταν ταμειακά διαθέσιμα (συμπεριλαμβανομένων των ταμειακών ισοδυνάμων) εισπράττονται ή πληρώνονται από την οντότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στην ταμειακή βάση παρέχουν στους χρήστες πληροφορίες για τις πηγές των μετρητών που προέκυψαν μέσα στην περίοδο. Παρέχουν, επίσης, πληροφορίες για τους σκοπούς για τους οποίους χρησιμοποιήθηκαν τα ταμειακά διαθέσιμα καθώς και για τα ταμειακά υπόλοιπα στο τέλος της χρήσης. Η επιμέτρηση εστιάζει στα χρηματικά υπόλοιπα (συμπεριλαμβανομένων των ταμειακών ισοδυνάμων) και τις όποιες μεταβολές.

Τα ταμειακά διαθέσιμα ελέγχονται από μια οντότητα, όταν η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τα μετρητά για να επιτύχει τους δικούς της στόχους ή διαφορετικά να ωφεληθεί από τα ταμειακά διαθέσιμα και να αποκλείσει ή να ρυθμίσει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη.

Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Κατά το IPSAS Ταμειακής Βάσης πλήρεις θεωρούνται οι οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν:

(α) μια κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, που:

- (i) αναγνωρίζει όλες τις ταμειακές εισπράξεις, τις ταμειακές πληρωμές και τα ταμειακά υπόλοιπα που ελέγχονται από την οντότητα, και
- (ii) αναγνωρίζει ξεχωριστά πληρωμές που έγιναν από τρίτους για λογαριασμό της οντότητας,

(β) τις λογιστικές πολιτικές και επεξηγηματικές σημειώσεις, και

(γ) μια σύγκριση προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών, είτε ως ξεχωριστή επιπλέον οικονομική κατάσταση, είτε ως στήλη προϋπολογισμού στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, όταν η οντότητα δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της.

Δομή της κατάστασης ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών

Η κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών πρέπει να παρουσιάζει τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

(α) τις συνολικές ταμειακές εισπράξεις της οντότητας, παρουσιάζοντας ξεχωριστά μια υποκατηγοριοποίηση των συνολικών ταμειακών εισπράξεων βάσει των λειτουργιών της οντότητας,

(β) τις συνολικές ταμειακές πληρωμές της οντότητας, παρουσιάζοντας ξεχωριστά μια υποκατηγοριοποίηση των συνολικών ταμειακών πληρωμών βάσει των δραστηριοτήτων της οντότητας, και

(γ) τα υπόλοιπα ανοίγματος και κλεισίματος των ταμειακών υπολοίπων της οντότητας.

Οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις και οι συνολικές ταμειακές πληρωμές, καθώς και οι ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές σε κάθε υποκατηγορία ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, πρέπει να παρουσιάζονται σε ακαθάριστη βάση. Οι ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές μπορούν να παρουσιαστούν σε καθαρή βάση όταν:

(α) προκύπτουν από συναλλαγές τις οποίες διαχειρίζεται η οντότητα για λογαριασμό τρίτων και οι οποίες αναγνωρίζονται στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, ή

(β) αφορούν στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους σύντομες.

Οι **υποκατηγορίες** των συνολικών ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που θα γνωστοποιηθούν βρίσκονται στην κρίση της διοίκησης. Οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν, για παράδειγμα ως εξής: να αναγνωρίζονται ξεχωριστά ταμειακές εισπράξεις από φορολόγηση ή πιστώσεις, επιδοτήσεις και δωρεές, δανεισμό, πρόσοδο από την διάθεση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και άλλες συνεχιζόμενες δραστηριότητες εμπορικές και παροχής υπηρεσιών. Αντίστοιχα, οι συνολικές ταμειακές πληρωμές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν, για παράδειγμα, ως εξής: να αναγνωρίζονται ξεχωριστά ταμειακές πληρωμές από: συνεχιζόμενες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων μεταβιβάσεων σε άλλες οντότητες, προγράμματα μείωσης χρέους, απόκτηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, και οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα. Υπάρχουν επίσης και εναλλακτικοί τρόποι παρουσίασης. Για παράδειγμα, οι συνολικές ταμειακές εισπράξεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με βάση την πηγή προέλευσής τους, και οι συνολικές ταμειακές πληρωμές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν είτε με βάση την φύση των πληρωμών, είτε την λειτουργία ή το πρόγραμμα τους μέσα στην οντότητα.

Αντιμετώπιση των πληρωμών από τρίτους για λογαριασμό της οντότητας

Στην περίπτωση που, κατά την διάρκεια της χρήσης, ένα τρίτο μέρος τακτοποιεί άμεσα δεσμεύσεις μιας οντότητας ή αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες προς όφελος της οντότητας, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός σε ξεχωριστές στήλες στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών. Η οντότητα πρέπει να διακρίνει μεταξύ συνολικών πληρωμών που:

(α) διενεργούνται από τρίτα μέρη που είναι μέρη της οικονομικής οντότητας στην οποία ανήκει η συγκεκριμένη οντότητα, και

(β) διενεργούνται από τρίτα μέρη που δεν είναι μέρη της οικονομικής οντότητας στην οποία ανήκει η συγκεκριμένη οντότητα.

Μια υποκατηγοριοποίηση των πηγών και των χρήσεων των συνολικών πληρωμών, χρησιμοποιώντας μια βάση κατηγοριοποίησης κατάλληλη για τις δραστηριότητες της οντότητας, πρέπει επίσης να παρουσιάζεται ξεχωριστά σε κάθε περίπτωση.

Δομή σημειώσεων

Οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας που χρησιμοποιεί το IPSAS Ταμειακής Βάσης, θα πρέπει:

(α) να παρουσιάζουν πληροφορίες για την βάση σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόζονται σε σημαντικές συναλλαγές και άλλα γεγονότα, και

(β) να παρέχουν επιπρόσθετες πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά είναι απαραίτητες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση των ταμειακών εισπράξεων, ταμειακών πληρωμών και ταμειακών υπολοίπων της οντότητας.

Περίοδος αναφοράς

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Αν αλλάξει η ημερομηνία αναφοράς και οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του έτους, η οντότητα θα πρέπει επιπλέον να γνωστοποιήσει:

(α) τους λόγους για τους οποίους χρησιμοποιείται περίοδος διαφορετική του έτους, και

(β) το γεγονός ότι τα ποσά μπορεί να μην είναι συγκρίσιμα.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δημοσιεύονται εντός έξι μηνών από την ημερομηνία αναφοράς. Ωστόσο, το IPSASB ενθαρρύνει ένα χρονικό διάστημα που δεν θα ξεπερνά τους τρεις μήνες.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Μια ελέγχουσα οντότητα θα πρέπει να εκδώσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που να ενοποιούν όλες τις ελεγχόμενες οντότητες, ημεδαπές και αλλοδαπές εκτός από τις ελεγχόμενες οντότητες που λειτουργούν υπό αυστηρούς εξωτερικούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς οι οποίοι απαγορεύουν στην ελέγχουσα οντότητα να λάβει οφέλη από τις δραστηριότητές τους.

Μια ελέγχουσα οντότητα που κατέχεται εξολοκλήρου δεν απαιτείται να δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, υπό την προϋπόθεση ότι είναι απίθανο να υπάρχουν χρήστες αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή οι ανάγκες τους σε πληροφορία ικανοποιούνται από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας. Το ίδιο ισχύει για μια ελέγχουσα οντότητα που ουσιαστικά

κατέχεται εξολοκλήρου υπό την προϋπόθεση ότι κάτι τέτοιο εγκρίνεται από τους κατόχους δικαιωμάτων μειοψηφίας.

Το Πρότυπο ορίζει την ακόλουθη διαδικασία για την ενοποίηση:

(α) ταμειακά υπόλοιπα και ταμειακές συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων εντός της οικονομικής οντότητας πρέπει να εξαλείφονται πλήρως,

(β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση προκύπτουν σε διαφορετικές ημερομηνίες αναφοράς, τότε απαιτείται η προσαρμογή τους για τις επιδράσεις σημαντικών ταμειακών συναλλαγών που συνέβησαν μεταξύ των ημερομηνιών αυτών και της ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της ελέγχουσας οντότητας, και

(γ) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται με την χρήση ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών για παρόμοιες ταμειακές συναλλαγές.

Ο σκοπός της ενοποίησης είναι να αντικατοπτρίζει μόνο συναλλαγές μεταξύ της ενοποιημένης οντότητας και άλλων οντοτήτων που είναι εξωτερικές της ενοποίησης, έτσι ώστε να αποφεύγεται η διπλή καταχώρηση των συναλλαγών.

Αντιμέτωπιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένο νόμισμα

Οι ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταγράφονται στο νόμισμα αναφοράς της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ξένο νόμισμα, την συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος αναφοράς και του ξένου νομίσματος στην ημερομηνία των εισπράξεων και των πληρωμών. Αντίθετα, τα ταμειακά υπόλοιπα που διακρατούνται σε ξένο νόμισμα πρέπει να παρουσιάζονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Οι ταμειακές εισπράξεις και οι ταμειακές πληρωμές μιας αλλοδαπής ελεγχόμενης οντότητας πρέπει να μετατραπούν με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες του νομίσματος αναφοράς και του ξένου νομίσματος στις ημερομηνίες των εισπράξεων και των πληρωμών. Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιήσει το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που περιλαμβάνονται ως στοιχεία προσαρμογής μεταξύ των ταμειακών υπολοίπων έναρξης και λήξης της περιόδου αναφοράς.

Παρουσίαση πληροφοριών του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις

Μια οντότητα που δημοσιοποιεί τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της, θα πρέπει να παρουσιάζει μια σύγκριση των προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών, είτε ως ξεχωριστή επιπρόσθετη οικονομική κατάσταση, είτε ως πρόσθετες στήλες προϋπολογισμού στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που παρουσιάζεται με βάση το IPSAS Ταμειακής Βάσης. Η τελευταία περίπτωση μπορεί να γίνει μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις και ο προϋπολογισμός συντάσσονται σε συγκρίσιμη βάση. Σε διαφορετική περίπτωση απαιτείται μια κατάσταση προσαρμογής.

Η σύγκριση μεταξύ του προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών πρέπει να παρουσιάζει ξεχωριστά για κάθε επίπεδο νομοθετικής εποπτείας τα ακόλουθα:

(α) τα αρχικά και τα τελικά ποσά του προϋπολογισμού,

(β) τα απολογιστικά ποσά σε συγκρίσιμη βάση, και

(γ) με την μορφή γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων μια επεξήγηση των ουσιωδών διαφορών μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών, εκτός αν τέτοιες εξηγήσεις δημοσιεύονται σε άλλα δημόσια έγγραφα που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις. Στις γνωστοποιήσεις των σημειώσεων πρέπει να γίνεται παραπομπή στα έγγραφα αυτά.

Αντιμετώπιση της εξωτερικής βοήθειας

Ως **εξωτερική βοήθεια** νοούνται όλοι οι επίσημοι πόροι που μπορεί ο λήπτης να χρησιμοποιήσει ή σε άλλη περίπτωση να επωφεληθεί από αυτούς, στην προσπάθεια επίτευξης των στόχων του. Ως επίσημοι πόροι νοούνται τα δάνεια, οι επιχορηγήσεις, η τεχνική βοήθεια, οι εγγυήσεις ή άλλη βοήθεια που παρέχεται ή που δεσμεύεται από μια συμφωνία από διμερείς ή πολυεθνικές υπηρεσίες παροχής βοήθειας ή από μια κυβέρνηση ή από υπηρεσίες μιας κυβέρνησης.

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιήσει ξεχωριστά, είτε στο σώμα της κατάστασης ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, την συνολική εξωτερική βοήθεια που καταβλήθηκε από τρίτα μέρη στη διάρκεια της περιόδου. Η εξωτερική βοήθεια παρέχεται είτε για να τακτοποιήσει μια δέσμευση της οντότητας είτε για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών προς όφελος της οντότητας. Πρέπει να παρουσιάζονται οι συνολικές πληρωμές που γίνονται από τρίτα μέρη, χωρισμένες σε αυτές που αποτελούν και σε αυτές που δεν αποτελούν μέρος της οικονομικής οντότητας στην οποία ανήκει η συγκεκριμένη οντότητα. Αυτές οι γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται μόνο όταν κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς η οντότητα έχει επισήμως ενημερωθεί από το τρίτο μέρος ή από τον λήπτη, ότι μια τέτοια πληρωμή έχει πραγματοποιηθεί ή έχει επιβεβαιώσει την πληρωμή με άλλο τρόπο.

Όπου λαμβάνεται εξωτερική υποστήριξη από περισσότερες από μια πηγές, οι σημαντικές κατηγορίες των πηγών της βοήθειας θα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά, είτε στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, είτε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Επισκόπηση του 2^{ου} Μέρους

Το 2^ο Μέρος του Προτύπου ενθαρρύνει την πραγματοποίηση κάποιων επιπλέον γνωστοποιήσεων, όπως:

(α) μια αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει την λειτουργία της, και, όπου χρειάζεται, ουσιώδεις αβεβαιότητες,

(β) γνωστοποιήσεις για την φύση και το ποσό κάθε έκτακτου στοιχείου, είτε στην κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών, είτε σε άλλες οικονομικές καταστάσεις, ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.