

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

Σ.Α.Τ.Ε.

ΑΘΗΝΑ 10 Νοεμβρίου 2003
ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ. ΣΛΟΤ 1/12.1.04
ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 1/313

ΘΕΜΑ: ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΑΠΟ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΣΧΕΤΙΚΑ: ΕΓΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ-ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ
ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΡ.ΠΡΩΤ.1099761/1101/0015/10.11.2003

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ :

Στο παραπάνω έγγραφο ή Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αναφέρει τα εξής:

«Σας διαβιβάζουμε την Α.Υ.Ο. 1062054/648/ΠΟΛ1089/2.7.2003 (ΦΕΚ 970β/15.7.2003) με την οποία ρυθμίστηκε ο τρόπος τήρησης του βιβλίου Αποθήκης και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών των τεχνικών επιχειρήσεων, η οποία έχει ήδη κοινοποιηθεί στο ΣΛΟΤ, προκειμένου να γνωμοδοτήσετε για την ορθή και ομοιόμορφη τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής από τους εν λόγω υπόχρεους στα πλαίσια του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ορίζεται με την παραπάνω απόφαση.

Επίσης συμπληρωματικά και για διευκόλυνσή σας αποστέλλουμε την εγκύκλιο 1035038/10347/Β0012/11.4.2003 με θέματα λογιστικού προσδιορισμού των κερδών των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΣΛΟΤ ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

α. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1.100 και 5.2 του Π.Δ. 1123/1980 σε συνδυασμό με τη Γνωμάτευση 270/1996 του ΕΣΥΛ και το άρθρο 38 παρ. 6 του Ν. 2873/28.12.2000. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ετήσιο κύκλο εργασιών δρχ. 3 δις και άνω ή 9.000.000 Ευρώ και άνω, υποχρεούνται να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ. 1123/2000, στο σύνολό του, δηλαδή τόσο τη Γενική Λογιστική όσο και την Αναλυτική Λογιστική και να προσδιορίζουν το λειτουργικό τους κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά τους αποτελέσματα σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

Σ.Α.Τ.Ε.

β. Ο κλάδος των τεχνικών εταιριών (επιχειρήσεων) είχε εξαιρεθεί από την υποχρέωση της εξαγωγής βραχύχρονων αποτελεσμάτων, στην Αναλυτική Λογιστική λόγω απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης αποθήκης σύμφωνα με την προϋπάρχουσα διάταξη του άρθρου 8 §10 του Κ.Β.Σ. δεδομένου ότι το καθαρό τους εισόδημα (κέρδος) δεν προσδιοριζόταν εσωλογιστικά (με βάση τα τηρούμενα λογιστικά τους βιβλία) αλλά εξωλογιστικά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Νόμου 2238/1994.

Σ.Α.Τ.Ε.

γ. Με το νόμο 2940/2001 (άρθρο 7 παρ. 7) σε συνδυασμό με το Νόμο 2992/2002 (άρθρο 16 παρ. 3) οι τεχνικές εταιρίες (Α.Ε., ΕΠΕ, ή Κοινοπραξίες αυτών) θα προσδιορίζουν τα αποτελέσματά τους – από 1/1/2002 και στο εξής – εσωλογιστικά και θα φορολογούνται με βάση τα κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενα αποτελέσματα. Κατόπιν αυτού οι τεχνικές επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 9.000.000 Ευρώ και επιπλέον έχουν προσωπικό πάνω από 50 άτομα ή ύψος ενεργητικού και παθητικού πάνω από 1.500.000 Ευρώ οφείλουν να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ.1123/1980 στο σύνολό του, δηλαδή τόσο τη Γενική Λογιστική όσο και την Αναλυτική Λογιστική, όπως συμβαίνει με όλες τις επιχειρήσεις της χώρας και να προσδιορίζουν το λειτουργικό τους κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά τους αποτελέσματα σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

δ. Λόγω των ιδιομορφιών που παρουσιάζει η παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα των τεχνικών επιχειρήσεων και προς διευκόλυνσή τους για την τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής και την κοστολόγηση των λειτουργιών των προϊόντων και υπηρεσιών τους παραθέτουμε στη συνέχεια τις ακόλουθες οδηγίες χειρισμού των σχετικών λογιστικών γεγονότων:

Σ.Α.Τ.Ε.

1. Οργανικά έξοδα κατ' είδος : α) Κατά τη λήψη του παραστατικού των κατ' είδος δαπανών γίνεται λογιστικοποίηση της αξίας τους και καταχώρησή τους στους λογ/σμούς της ομάδας 6 του Γ.Λ.Σ.

Σ.Α.Τ.Ε.

β) Στο τέλος κάθε μήνα ή τριμήνου, προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κατ' αξία ποσό των κατ' είδος δαπανών οι οποίες ενώ έχουν πραγματοποιηθεί, μέσα στον μήνα ή στο τρίμηνο, δεν έχουν εκκαθαρισθεί ή τιμολογηθεί, με χρέωση των λογ/σμων προϋπολογισμένων δαπανών της ομάδας 6 (π.χ. 60.99, 61.99, 62.99 κοκ) και πίστωση των αρμοδίων λογ/σμων του

Σ.Α.Τ.Ε.

πρωτοβαθμίου 58 «λογ/σμοί περιοδικής κατανομής» Εγγραφές δηλαδή χρονικής προσαρμογής, στο τέλος του μήνα ή του τριμήνου γίνονται και για τις δαπάνες.

- γ. Οι δαπάνες που καταχωρούνται στους λογ/σμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής μεταφέρονται ταυτόχρονα ή το αργότερο στο τέλος του μήνα στους αρμόδιους λογ/σμούς των κέντρων κόστους τους οποίους αφορούν, στον πρωτοβάθμιο 92 και τους υπολογαριασμούς του, για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους.

2. **ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ:** Τα αγοραζόμενα αποθέματα (εμπορεύματα – πρώτες ύλες – Αναλώσιμα Υλικά – Ανταλλακτικά παγίων – είδη Συσκευασίας) καταχωρούνται στους οικείους λογ/σμούς της ομάδας δύο κατ' αξία βάση του τιμολογίου του προμηθευτή. Τα εν λόγω αποθέματα καταχωρούνται παράλληλα και στους λογ/σμούς Αποθηκών της Αναλυτικής Λογιστικής π.χ. στο λογ/σμο 94 Αποθέματα κατά ποσότητα και αξία: Αυτό ισχύει είτε τα αποθέματα (Σίδηρος, ταιμέντο, έτοιμο μπετόν, ξυλεία κ.λπ.) παραλαμβάνονται και αποθηκεύονται σε κάποιον κλεισμένο αποθηκευτικό χώρο, είτε παραδίδονται από τον προμηθευτή απ' ευθείας στο εργοτάξιο. Στην τελευταία περίπτωση οι λογαριασμοί αποθηκών πιστώνονται κατά ποσότητα και κατ' αξία, ταυτόχρονα με τη χρέωσή τους, με χρέωση π.χ. του λογ/σμου 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη).

3. **ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (παραγωγή σε εξέλιξη)** Το κόστος των αναλαμβανομένων και κατασκευαζόμενων έργων παρακολουθείται εσωλογιστικά με το λογ/σμό π.χ. 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ» και τον αρμόδιο δευτεροβάθμιο π.χ. 93.21 «Κόστος Κατασκευής Έργων». Για την παρακολούθηση του κόστους κάθε έργου πρέπει να ανοίγεται και ένας τριτοβάθμιος λογ/σμος π.χ. 93.21.01 Κόστος κατασκευής Γέφυρας ή Έργου χ, κτιρίου, οικοδομής, διαμερίσματος κ.λπ.»

Ο λογ/σμος αυτός αναπτύσσεται σε τρεις τουλάχιστον υπολογαριασμούς : π.χ.

93.21.01.01 Κόστος πρώτων υλών και υλικών

93.21.01.02 Κόστος Άμεσης Εργασίας

93.21.01.03 Κόστος λοιπό (Γ.Β.Ε.)

Σ.Α.Τ.Ε.

Όταν περατωθεί το έργο και είναι έτοιμο να πωληθεί ή παραδοθεί στον δικαιούχο, τα υλικά (πρώτες ύλες) που ενδεχόμενα δεν έχουν αναλωθεί και δεν έχουν ενσωματωθεί στα έργα, απογράφονται αποτιμώνται και λογιστικοποιούνται με πίστωση του λογ/σμού π.χ. 93.21.01.01 και χρέωση του αρμοδίου λογ/σμού αποθήκης του 94 «Αποθέματα».

Σ.Α.Τ.Ε.

4. ΚΟΣΤΟΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ Έργου – κτιρίου – Διαμερίσματος κ.λπ

Μετά την εγγραφή αυτή οριστικοποιείται το κόστος του έργου και αυτό μεταφέρεται στο λογ/σμό 94.21 «έτοιμα προϊόντα – έργα κατασκευασμένα» και τον τριψάθμιό του ένα για κάθε έργο. Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται στη συνέχεια με χρέωση του λογ/σμού 96 και του αρμοδίου υπολογαριασμού ο οποίος έχει πιστωθεί με το αντίστοιχο έσοδο με σκοπό τον προσδιορισμό του μικτού Αποτελέσματος το οποίο και μεταφέρεται στον λογ/σμο αποτελεσμάτων π.χ. 96.99.00 «Μικτά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης».

Κατά τα λοιπά ισχύουν και εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής όπως ορίζονται από την παράγραφο 5.2 του Π.Δ. 1123/1980 και την Γνωμάτευση 270/2273/10.7.1996 του ΕΣΥΛ.

5. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΖΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ & ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΥΤΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΝΤΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Για την περίπτωση αυτή – σε συνδυασμό (α) με τις διατάξεις του Νόμου 2940/2001 και 2992/2002 σύμφωνα με τις οποίες το αποτέλεσμα (κέρδος) των επιχειρήσεων αυτών για την επιβολή του φόρου εισοδήματος προσδιορίζεται εσωλογιστικά, (β) την εγκύκλιο 1105743/10736/Β0012/ΠΟΛ1256/15-12-2001 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται ότι ο Νόμος 2940/2001 άλλαξε μόνο τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων ενώ ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων τους εξακολουθεί να γίνεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Νόμου 2238/1994 σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος απόκτησης του εσόδου από την πώληση των διαμερισμάτων, οικοδομών κ.λπ. συμπίπτει φορολογικά με την ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης αυτών. (γ) Τις αρχές και κανόνες λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής του Π.Δ. 1123/1980 (δ) τη Γνωμάτευση του ΕΣΥΛ Ν. 270/2273/10.7.1996 και (ε) Το Διεθνές Πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Ν.11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων» (το οποίο δεν διερμηνεύουμε) - πρέπει κατά την γνώμη μας να εφαρμοσθούν τα ακόλουθα:

Σ.Α.Τ.Ε.

5.1 Το κόστος των κατασκευαζόμενων διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται κατά οικοδομή, κτίριο ή διαμέρισμα, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφεται προηγουμένα (υποπαραγρ. 1-3)

5.2 Το έσοδο βάσει των οριστικών Συμβολαίων καταχωρείται στον λογ/σμό 71 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ» και τους αρμόδιους υπολογαριασμούς. Εφ' όσον το οριστικό συμβόλαιο πώλησης αφορά έργο (π.χ. διαμέρισμα) που δεν έχει εκτελεσθεί ή περατωθεί πλήρως, κατά το χρόνο υπογραφής του, αλλά έχει εκτελεσθεί μερικώς, κατά ένα ποσοστό (π.χ. 30% ή 50% κ.λπ), τότε το ποσό του εσόδου του οριστικού Συμβολαίου, που αντιστοιχεί στο ποσοστό του μη εκτελεσμένου έργου (π.χ. 70% ή 50%), μεταφέρεται με χρέωση του λογ/σμου 71.99, στο λογαριασμό 58.21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων»- Το μετά την εγγραφή αυτή απομένον υπόλοιπο του λογ/σμου 71, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Στο τέλος κάθε μήνα, τριμήνου ή το αργότερο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως, γίνεται αντίστροφη εγγραφή μεταφοράς από το λογαριασμό 58.21 στον λογαριασμό 71.99 του ποσού του εσόδου που αντιστοιχεί στο ποσοστό του εκτελεσμένου-κατά τη διάρκεια του μηνός, του τριμήνου ή της περιόδου μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσεως- έργου. Μετά από κάθε τέτοια εγγραφή, τα ποσά που καταχωρούνται στο λογ/σμο 71.99 μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

5.3 Στο τέλος του μήνα, του τριμήνου, ή το αργότερο της διαχειριστικής χρήσεως, με σκοπό τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων από την πώληση των διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών και εφ' όσον δεν έχει περατωθεί η κατασκευή τους και δεν έχουν παραδοθεί στους πελάτες-ιδιοκτήτες τους, (βρίσκονται δηλαδή σε κατάσταση ημιτελή) το ακριβές πραγματικό κόστος τους, μεταφέρεται, με σχετική ημερολογιακή εγγραφή από τους λογαριασμούς κόστους της εν εξελίξη παραγωγής –π.χ. από τον Λογαριασμό 93.21 και τους αναλυτικούς του- στους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων από πωλήσεις – π.χ. στον λογαριασμό 96.22 και τους αναλυτικούς του – οι οποίοι έχουν πιστωθεί με το έσοδο που αντιστοιχεί στο εκτελεσμένο τμήμα του έργου. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού αντιπροσωπεύει το προκύψαν μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων – π.χ. στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» και τον οικείο υπολογαριασμό του. Στον λογαριασμό 98.99 μεταφέρεται και το κόστος των

