

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ
ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΩΝ Σ.Λ.Ο.Τ. ΑΠΟ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ Ε.Γ.Λ.Σ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ

ΣΑΡΛΑ ΕΛΕΝΗ

ΤΣΟΥΜΟΥΡΑ ΧΡΥΣΟΥΛΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΛΕΒΙΖΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ



ΠΑΤΡΑ 2006

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6929
----------------------	------

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίδα
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
Άρθρο 1: Σύσταση επιτροπής λογιστικής τυποποίησης και ελέγχου.....	2
Άρθρο 2 : Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.	3
Άρθρο 3: Οργάνωση Ε.Λ.Τ.Ε.- Προσωπικό	4
Άρθρο 4: Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης	5
Άρθρο 9: Αποφάσεις Ε.Λ.Τ.Ε.	6
Άρθρο 10: Συνεργασία εποπτικών αρχών	7
Άρθρο 11: Υπηρεσιακές υποχρεώσεις	7
Θέματα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.....	8
ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (Σ.Λ.Ο.Τ.)	
Γνωμ. 1/313/2003: Τρόπος τήρησης της αναλυτικής λογιστικής από τις τεχνικές επιχειρήσεις	9
Γνωμ. 2/314/2003: Κωδικοί αριθμοί εξόδων σε αντιστοίχιση λογαριασμών γενικής λογιστικής Π.Δ. 205/1998.....	16
Γνωμ. 3/315/2003: Λογαριασμός όπου θα παρακολουθείται η καθαρή περιουσία των συνιστώμενων και λειτουργουσών δικηγορικών εταιριών του Π.Δ. 51B/1989..	18
Γνωμ. 4/316/2003: Λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός εισφοράς εταιριών πετρελαιοειδών υπέρ του ταμείου επικουρικής ασφάλισης προσωπικού	20
Γνωμ. 5/317/2003: Λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός «καλουπιών – ιδιοκατασκευών» που αγοράζονται ή ιδιοπαράγονται και χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των προϊόντων της εταιρίας	23
Γνωμ. 6/318/2004: εάν τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία μετά την ολοσχερή απόσβεσή τους εξακολουθούν να παρακολουθούνται λογιστικά με αξία 1 λεπτού του Ευρώ ή όχι.	26
Γνωμ. 7/319/2004: Εάν οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρίας και πρέπει να συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό της αξίας της μετοχής της	28
Γνωμ. 8/320/2004: Λογιστικός χειρισμός του εισπραττόμενου ποσού από Α.Ε. λόγο μειώσεων του μετοχικού κεφαλαίου άλλης Α.Ε. της οποίας η πρώτη είναι μετοχές συνέπεια μειώσεων της ονομαστικής αξίας της μετοχής	30

Γνωμ. 9/321/2004: Μέθοδος αποτίμησης συμμετοχών	32
Γνωμ. 10/322/2004: Η υπεραξία προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του νόμου 3229/ 10-2-2004 μπορεί να καταχωρηθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως και από κει να μεταφερθεί σε ειδικό αποθεματικό « Κέρδη από αναπροσαρμογή αξίας παγίων»	37
Γνωμ. 11/323/2004: Υποχρεωτική τήρηση τριτοβάθμιων λογαριασμών που ορίζονται από τις γνωματεύσεις του Σ.Λ.Ο.Τ.	39
Γνωμ. 12/324/2004: Εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επί θεμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων (Συμπληρωματική της Σ.Λ.Ο.Τ. 1/313/2003)	41
Γνωμ.13/325.2004: Λογιστικός χειρισμός προμισθωμάτων που καταβάλλονται από το μισθωτή στον εκμισθωτή με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και αφορά την προμισθωτική (κατασκευαστική) περίοδο.	45
Γνωμ.14/326/2004: λογιστικός χειρισμός πράξεων προαγοράς συναλλάγματος ...	49
Γνωμ.15/327/2004: Λογιστικός χειρισμός τεκμαρτής αξίας συμβατικών αντιπροσώπων προς το ελληνικό δημόσιο έναντι εκχώρησης: δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ιδιωτικού δορυφορικού δικτύου στην Ελλάδα	53
Γνωμ. 16/328/2004: Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών γενικής και αναλυτικής λογιστικής και μηχανογραφικής ενημέρωσης των λογαριασμών αυτών	60
Γνωμ.17/329/2004: Λογιστικός χειρισμός των εισπραττόμενων «ειδικών λιμενικών τελών από τον οργανισμό λιμένος Ηρακλείου Α.Ε.»	67
Γνωμ. 18/330/2004: Λογιστικός χειρισμός αξίας τιμολογίου αγοράς αγαθών από χώρα ευρωπαϊκής ένωσης και του ποσού της προμήθειας του έλληνα αντιπροσώπου που βαρύνει τον οίκο του εξωτερικού.....	72
Γνωμ. 19/331/2004: Λογιστικός χειρισμός από αγροτικό συνεταιρισμό της αξίας των αγαθών που παραδίδονται σε αυτόν από τα μέλη του να πουληθούν για λογαριασμό τους έναντι προμήθειας	77
Γνωμ. 20/332/2004: ποιες εταιρίες και υπό ποιες προϋποθέσεις υποχρεούνται να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με το σύστημα κάθετης ή οριζόντιας ενοποίησης	82
Γνωμ. 21/333/2004: Σε ποιους λογαριασμούς καταχωρούνται οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις από κοινοτικά προγράμματα – οι δαπάνες που γίνονται για τα προγράμματα αυτά – τα ποσά των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων που μεταβιβάζονται σε άλλους δικαιούχους	85
Γνωμ.22/334/2004: Κατάρτιση σχεδίου κοινής υπουργικής απόφασης για την τροποποίηση διατάξεων του κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΟΤΑ Α' Βαθμού Π.Δ. 315/1999 σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 5 του νόμου 3202/2003.....	88

Γνωμ.23/335/2004: Νομιμότητα συνταχθέντος ισολογισμού 31/12/2002 Αωνύμου Εταιρείας «ΑΦΟΙ ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΙ Α.Ε.»	90
Γνωμ.24/336/2004: Λογιστικός χειρισμός από το εκμισθωτή της αξίας ανεγερθέντος κτιρίου σε μισθωμένο οικόπεδό του	94
Γνωμ.25/337/2004: Τρόπος ανάπτυξης και μηχανογραφικής ενημέρωσης των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. πέραν του τρίτου βαθμού.....	97
Γνωμ.26/338/2004: Χρόνος και τρόπος βεβαιώσεως νομοθετημένων πόρων ή εσόδων Ν.Π.Δ.Δ.	98
Γνωμ.27/573/2005: Υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής όταν εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. και τηρούνται τα λογιστικά βιβλία βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας	101
Γνωμ.28/580/2005: Δημοσίευση συνοπτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την εξαμηνιαία περίοδο λήξης 30 Ιουνίου 2005 από εταιρεία που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. στη χρήση 2005	103
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	106
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	107
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	108

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρακάτω εργασία έχει ως αντικείμενό της τις γνωματεύσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) όπως προκύπτουν έπειτα απο ερωτήματα που απευθύνονται στο Σ.Λ.Ο.Τ. προς λύση τους και με την σειρά τους ανακοινώνονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

Έτσι λοιπόν ξεκινήσαμε τη συλλογή των γνωματεύσεων απο την «πηγή», δηλαδή το υπουργείο οικονομικών, πράγμα για το οποίο μας βοήθησε ανεκτίμητα η Ελένη Βρέντζου, χωρίς τη βοήθεια της οποίας θα ήταν πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθεί η παρακάτω εργασία, και την οποία απο την θέση αυτή ευχαριστούμε θερμά.

Πριν όμως αρχίσουμε να παραθέτουμε τα σχόλιά μας πάνω στις γνωματεύσεις αυτές, θεωρήσαμε σκόπιμο να αναφέρουμε τι ακριβώς είναι το Σ.Λ.Ο.Τ. και τι η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (Ε.Λ.Τ.Ε.).Θα αναλύσουμε τα παραπάνω όργανα και τις αρμοδιότητές τους όπως αναφέρονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως (νόμος 3148)

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Άρθρο 1: Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

1. Συνιστάται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία "Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων» (Ε.Λ.Τ.Ε.) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

2. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών,

3. Η Ε.Λ.Τ.Ε. διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο (Δ. Σ.), το οποίο αποτελείται από τον Πρόεδρο, δύο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με όμοια απόφαση ορίζεται ως γραμματέας του Δ.Σ. υπάλληλος της Ε.Λ.Τ.Ε.

4. Ο Πρόεδρος επιλέγεται από πρόσωπα Εγνωσμένου κύρους, ευρύτερης αποδοχής, με αποδεδειγμένη πείρα και επιστημονική κατάρτιση. Αντιπρόεδροι επιλέγονται πρόσωπα που διαθέτουν ευρεία επιστημονική κατάρτιση στη Λογιστική ή την ελεγκτική πρακτική, εκ των οποίων το ένα θα είναι μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας

5. Για το διορισμό του Προέδρου ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 49 Α' του Κανονισμού της Βουλής.

6. Τα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών, το Σ.Ο.Ε.Λ., ανά ένα μέλος από κάθε φορέα.

7. Η θητεία του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι τριετής.

8. Μέλη του Δ.Σ. δεν ορίζονται πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν τα κωλύματα διορισμού που προβλέπονται

στα άρθρα 8 και 9 του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ. που κυρώθηκε μετά άρθρο πρώτο

του ν. 268371999 (Φ.Ε.Κ 19 Α'). Τα μέλη του Δ.Σ. εκπίπτουν αυτοδικαίως από την ιδιότητα τους, αν κατά τη διάρκεια της θητείας τους συντρέξει ένα από τα πιο πάνω κωλύματα.

9. Το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. συγκαλείται από τον Πρόεδρο ή όταν απουσιάζει ή κωλύεται από έναν Αντιπρόεδρο. Συνεδριάζει τακτικώς τουλάχιστον μια φορά το μήνα και εκτάκτως όταν κρίνεται αναγκαίο από τον Πρόεδρο ή το ζητήσουν τέσσερα τουλάχιστον μέλη του, Για την απαρτία απαιτείται στα παρόντα μέλη να παρευρίσκεται ο Πρόεδρος ή ένας από τους Αντιπροέδρους.

10. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εκπροσωπείται στις σχέσεις της με άλλες αρχές και τρίτους, καθώς και ενώπιον των δικαστηρίων από τον Πρόεδρο και σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος του από τον Αντιπρόεδρο που ορίζεται από το Δ.Σ. Το Δ.Σ. επιτρέπεται να εξουσιοδοτεί άλλο μέλος του Δ.Σ. ή τρίτο να εκπροσωπήσει την Ε.Λ.Τ.Ε. σε συγκεκριμένη πράξη.

Άρθρο 2: Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει τις εξής αρμοδιότητες:

α) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

β) Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.

γ) Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού και των φορέων του δημόσιου τομέα, όπως οριοθετείται από το Ν. 1256/1982 (Φ.Ε.Κ 65 Α').

δ) Ασκει έποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας.

ε) Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ..

στ) Θεσπίζει ύστερα από εισήγηση του Σ.Ο.Ε.Λ. κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την τήρηση των κανόνων αυτών.

Ο Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 του Ν. 2331/1995 (Φ.Ε.Κ 173 Α') για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές.

Άρθρο 3: Οργάνωση Ε.Λ.Τ.Ε. - Προσωπικό

1. Στην Ε.Λ.Τ.Ε. συνιστώνται:

α) Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.), β) Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) και γ) Εκτελεστική Επιτροπή που αποτελείται από τον Πρόεδρο και τους δύο Αντιπροέδρους.

2. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα, που αφορούν στην οργάνωση της Ε.Λ.Τ.Ε., στη διάρθρωση και τη λειτουργία των υπηρεσιών της και των συλλογικών οργάνων που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο. Με όμοιο διάταγμα καθορίζεται επίσης ο αριθμός των θέσεων του διοικητικού προσωπικού και του ειδικού επιστημονικού προσωπικού με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου, η κατάταξη τους σε κατηγορίες, κλάδους και ειδικότητες αντίστοιχα, η διαβάθμιση και η κατανομή τους στις ανωτέρω υπηρεσίες, ο τρόπος και η διαδικασία κάλυψης τους, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

3. Μέχρι να καλυφθούν οι θέσεις που συνιστώνται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η Ε.Λ.Τ.Ε. λειτουργεί και ασκεί τις αρμοδιότητες της με προσωπικό που διατίθεται σε αυτήν με απόσπαση από υπηρεσίες του Δημοσίου ή από φορείς του Δημοσίου Τομέα, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1256/1962 και ύστερα από αίτηση των ενδιαφερομένων. Η απόσπαση γίνεται με απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού, χωρίς γνωμοδότηση των οικείων υπηρεσιακών συμβουλίων όταν ο υπάλληλος αποσπάται από το Δημόσιο ή άλλου κατά περίπτωση οργάνου.

Άρθρο 4: Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

1. Το Σ.Λ.Ο.Τ. είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν Αντιπρόεδρο της Ε.Λ.Τ.Ε. ως Πρόεδρο και τέσσερις ειδικούς επιστήμονες οι οποίοι είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος στο γνωστικά αντικείμενο της Λογιστικής και έχουν υψηλό επίπεδο θεωρητικής κατάρτισης στη λογιστική ή μακροχρόνια πείρα πρακτικής εφαρμογής της.

Τα μέλη του Σ.Λ.Ο.Τ. ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. για τριετή θητεία.

2. Το Σ.Λ.Ο.Τ. γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και σε προθεσμία που ορίζεται με αυτήν. Τα θέματα αυτά είναι ιδίως:

α) Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.

β) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών.

γ) Η έκδοση οδηγιών σχετικό με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

3. Στα θέματα, που αναφέρονται στην περίπτωση α', της προηγούμενης παραγράφου το Σ.Λ.Ο.Τ. γνωμοδοτεί αφού προηγηθεί μελέτη και εισήγηση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος. Η ανάθεση της μελέτης στο Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος γίνεται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και η σχετική εισήγηση υποβάλλεται σε αυτή μέσα σε εύλογη προθεσμία που τάσσεται με την ίδια απόφαση.

Αν η εισήγηση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος δεν υποβληθεί μέσα στην προθεσμία που τίθεται κατά περίπτωση το Σ.Λ.Ο.Τ. γνωμοδοτεί χωρίς την εισήγηση.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., μπορεί να ανατίθεται, σε επιτροπές ή ομάδες εργασίας που συνιστώνται με όμοια απόφαση ή σε εμπειρογνώμονες ή συμβούλους η μελέτη και η επεξεργασία συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής τυποποίησης. Η εποπτεία του έργου των επιτροπών ή ομάδων εργασίας ασκείται από το Σ.Λ.Ο.Τ.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. καθορίζεται η αποζημίωση των προσώπων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

6. Από την έναρξη ισχύος του νομού αυτού καταργείται το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) που έχει συσταθεί με το Ν. 1819/1988 (Φ.Ε.Κ 256 Α') και μεταφέρονται στο Σ.Λ.Ο.Τ. θέματα που εκκρεμούν στο Ε.Σ.Υ.Λ.

Άρθρο 9: Αποφάσεις Ε.Λ.Τ.Ε.

Οι κανονιστικού περιεχομένου αποφάσεις του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. εγκρίνονται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Άρθρο 10: Συνεργασία εποπτικών αρχών

Η Ε.Λ.Τ.Ε., η Τράπεζα της Ελλάδος, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος συνεργάζονται για την αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Η καθεμία μπορεί να διαβιβάζει στις άλλες πληροφορίες ή στοιχεία που είναι χρήσιμα για το έργο τους. Υπογράφουν πρωτόκολλα συνεργασίας, στα Πλαίσια της οποίας καταρτίζουν κοινές ομάδες εργασίας για την εξέταση θεμάτων κοινού ενδιαφέροντος.

Άρθρο: 11 Υπηρεσιακές υποχρεώσεις

1. Κάθε πρόσωπο που απασχολείται ή απασχολήθηκε στην Ε.Λ.Τ.Ε. και οι εντεταλμένοι από αυτή ελεγκτές ή εμπειρογνώμονες υποχρεούνται να μην γνωστοποιούν «σε άλλον πληροφορίες ή στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

2. Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει:

α) Για τις συνεργασίες στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο προηγούμενο άρθρο.

β) Για τη γνωστοποίηση από την Ε.Λ.Τ.Ε. στις αρμόδιες εισαγγελικές και δικαστικές αρχές αξιόποινων πράξεων.

γ) Για την πληροφόρηση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, που είναι αρμόδιες για την εποπτεία της Ε.Λ.Τ.Ε.. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν και για τους υπαλλήλους των υπηρεσιών αυτών.

3. Η τήρηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 1 βαρύνει και τα πρόσωπα που λαμβάνουν γνώση στοιχείων ή πληροφοριών στα πλαίσια της συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 10.

4. Η παράβαση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό διώκονται και τιμωρούνται, κατά τις διατάξεις του άρθρου 371 του Ποινικού Κώδικα.

Τα παραπάνω ισχύουν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υπάρχουν κάποιες διαφορές οι οποίες διαμορφώνουν τα

θέματα της Ε.Λ.Τ.Ε., σύμφωνα με το νόμο, ως εξής:

Θέματα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

1. Η παράγραφος 3 του άρθρου 1 του Ν. 3148/2003 τροποποιείται ως εξής:

«3. Η Ε.Λ.Τ.Ε. διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) το οποίο αποτελείται από τον Πρόεδρο, δύο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Με όμοια απόφαση ορίζεται ως γραμματέας του Δ.Σ. υπάλληλος της Ε.Λ.Τ.Ε. ή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή υπάλληλος απασχολούμενος σε αυτό,»

2. Η παράγραφος 4 του άρθρου 1 του Ν. 3148/2003 τροποποιείται ως εξής:

«4.0 Πρόεδρος επιλέγεται από πρόσωπα εγνωσμένου κύρους, ευρύτερης αποδοχής με αποδεδειγμένη πείρα και επιστημονική κατάρτιση. Ο ένας Αντιπρόεδρος επιλέγεται από πρόσωπα που διαθέτουν ευρεία επιστημονική κατάρτιση στη Λογιστική και ο άλλος Αντιπρόεδρος είναι υπάλληλος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με κατάρτιση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής.»

3. Η παράγραφος 6 του άρθρου 1 του Ν. 3148/2003 τροποποιείται ως εξής:

«β. Τα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών, το Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος, ανά ένα μέλος από κάθε φορέα.»

4. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 3148/2003 αντικαθίσταται ως εξής:

«γ) Έναν Διευθυντή του Υπουργείου Ανάπτυξης, που ορίζεται μαζί με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Ανάπτυξης.»

**ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
(Σ.Λ.Ο.Τ.)**

ΑΘΗΝΑ 10 Νοεμβρίου 2003

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 1/12.1.04

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ1/313

ΘΕΜΑ: Τρόπος τήρησης της αναλυτικής λογιστικής από τις τεχνικές επιχειρήσεις.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο του υπουργείου οικονομικών-διεύθυνση βιβλίων και στοιχείων ΑΡ.ΠΡΩΤ.1099761/1101/0015/10.11.2003

**Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ
ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ :**

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

«Σας διαβιβάζουμε την Α.Υ.Ο. 1062054/648/Π.Ο.Λ1089/2.7.2003 (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 Σ.Λ.Ο.Τ. 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 διευκόλυνση σας αποστέλλουμε την εγκύκλιο 1035038/10347/80012/11.4.2003 με θέματα λογιστικού προσδιορισμού των κερδών των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Δ.Ο.Τ. 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 Ε.Σ.Υ.Λ. και το άρθρο 38 παρ. 6 του Ν. 2873/28.12.2000. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ετήσιο κύκλο εργασιών Δρ, 3 δις και άνω ή 9.000.000 Ευρώ και άνω, υποχρεούνται να τηρούν το Γενικό Λογιστικά Σχέδιο του Π.Δ. 1123/2000, στο σύνολο 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.

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.

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 αποτελέσματα 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 σύνολο 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 διευκόλυνση 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:

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

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 λογαριασμών προϋπολογισμένων δαπανών της ομάδας 6 (π.χ. 60.99, 61.99, 62.99 κοκ) και πίστωση των αρμοδίων λογαριασμών του πρωτοβαθμίου 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» Εγγραφές δηλαδή χρονικής προσαρμογής, στο τέλος του μήνα ή του τριμήνου γίνονται και για τις δαπάνες.

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

2. Αποθέματα: Τα αγοραζόμενα αποθέματα (εμπορεύματα - πρώτες ύλες - Αναλώσιμα Υλικά - Ανταλλακτικά παγίων - είδη Συσκευασίας) καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας δύο κατ' αξία βάση του τιμολογίου του προμηθευτή. Τα εν λόγω αποθέματα καταχωρούνται παράλληλα και στους λογαριασμούς Αποθηκών της Αναλυτικής Λογιστικής π.χ. στο λογαριασμό 94 Αποθέματα κατά ποσότητα και αξία: Αυτό ισχύει είτε τα αποθέματα (Σίδηρος, τσιμέντο, 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 χρέωση τους, με χρέωση π.χ. του λογαριασμού 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη).

3. Κόστος Παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη) Το κόστος των αναλαμβανομένων και κατασκευαζόμενων έργων παρακολουθείται εσωλογιστικά με το λογαριασμό 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 λογαριασμός π.χ. 93.21.01 Κόστος κατασκευής Γέφυρας ή Έργου κ, κτιρίου, οικοδομής, διαμερίσματος κ.λπ.»

Ο λογαριασμός 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)

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 στο έργο, απογράφονται αποτιμώνται και λογιστικοποιούνται με πίστωση του λογαριασμού π.χ. 93.21.01.01 και χρέωση του αρμοδίου λογαριασμού αποθήκης του 94 «Αποθέματα».

4. Κόστος έτοιμου προϊόντος (Έργου - κτιρίου - Διαμερίσματος κ.λπ.). Μετά την εγγραφή αυτή οριστικοποιείται το κόστος του έργου και αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 94.21 «έτοιμα προϊόντα - έργα κατασκευασμένα» και τον τριτοβάθμιο του ένα για κάθε έργο. Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται στη συνέχεια με χρέωση του λογαριασμού 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 λογαριασμό 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 Ε.Σ.Υ.Α..

5. Η λογιστική παρακολούθηση του κόστους των κατασκευαζόμενων

διαμερισμάτων κτιρίων & οικοδομών από τις τεχνικές επιχειρήσεις των εσόδων από την πώληση αυτών και του προκύπτοντος αποτελέσματος 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/B0012/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 Ε.Σ.Υ.Α. Ν.270/2273/10.7.1996 και (ε) Το Διεθνές Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης Ν.11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων» (το οποίο δεν διερμηνεύουμε) - πρέπει κατά την γνώμη μας να εφαρμοσθούν τα ακόλουθα:

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

5.2 Το έσοδο βάσει των οριστικών Συμβολαίων καταχωρείται στον λογ/σμο 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 λογαριασμού 71.99, στο λογαριασμό 58.21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων»- Το μετά την εγγραφή αυτή απόμειναν υπόλοιπο του λογαριασμού 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 εκτελεσμένο υ-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 λογαριασμό 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 εξέλιξη 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 λειτουργιών (α) Διοικήσεως (β) Διαθέσεως (γ) Ερευνών - Αναπτύξεως και (δ) χρηματοδοτήσεως της οικείας περιόδου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της περιόδου ή της χρήσεως.

5.4 Στο τέλος της χρήσεως και εφ' όσον το πωλημένο, βάση του οριστικού Συμβολαίου διαμέρισμα, κτίριο, οικοδομή κ.λπ. δεν έχει αποπερατωθεί πλήρως και δεν έχει παραδοθεί στον πελάτη, το έσοδο που αντιστοιχεί στο μη εκτελεσμένο τμήμα του έργου, μεταφέρεται από το λογαριασμό 58.21 στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων», Μετά την εγγραφή αυτή ο λογαριασμός 58,21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων» πρέπει να είναι εξισωμένος.

6. Προσδιορισμός του φορολογητέου καθαρού αποτελέσματος στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως των τεχνικών επιχειρήσεων κατασκευής διαμερισμάτων- κτιρίων-οικοδομών κ.λ.π.(α) Το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται σύμφωνα με τη διαδικασία που παρατίθεται προηγούμενα στην παράγραφο 5 προσαρμόζεται προς το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση την υπουργική απόφαση ΑΠ 1035038/10347/Β0012/11.4.2003 για την επιβολή του φόρου εισοδήματος κατά την κατάρτιση της φορολογικής δήλωσης, ως εξής:

Κέρδη ως ο Ισολογισμός 31.12.2003 π.χ.	ΕΥΡΩ100.000
<u>προσθέτονται:</u> Διαφορά επί πλεόν κερδών που προκύπτουν με βάση την Υπουργική Απόφαση 1035038/10347/Β0012/11.4.2003 »	10.000
δαπάνες μη αναγνωριζόμενες για έκπτωση	» <u>5.000</u>
Σύνολο	115.000
<u>αφαιρούνται:</u> Διαφορά επί έλαττον κερδών που προκύπτουν με βάση την Υπουργική απόφαση ΑΠ 1035038/10347/Β0012/11.4.2003	<u>4.000</u>
Τελικά Φορολογητέα κέρδη	<u>111.000</u>

7. ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Τα αποτελέσματα που προκύπτουν με βάση την υπουργική απόφαση 1035038/10347/Β0012/11-4-2003 προσδιορίζονται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση έχει να κάνει με αναλυτική λογιστική και κοστολόγηση – κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Δεν επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις όμως ενδιαφέρει τον επιχειρηματία και τους μετόχους για την πορεία της επιχείρησης (μικρότερο κόστος-μικρότερα έξοδα-καλύτερα αποτελέσματα). Έμμεσα λοιπόν επηρεάζεται και ο ισολογισμός. Συγκεκριμένα εδώ (με τζίρο πάνω από 9.000.000ευρώ) υποχρεούται σε τουλάχιστον 8 μηνιαία παρακολούθηση της εξαγωγής κόστους (προσδιορισμός). Ο 3 μηνιαίος αυτός προσδιορισμός κόστους, βοηθάει στην καλύτερη παρακολούθηση της πορείας της επιχείρησης.

ΑΘΗΝΑ 15 Δεκεμβρίου 2003

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 2/12.1.04

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ: 2/314

ΘΕΜΑ:Κωδικοί αριθμοί εξόδων σε αντιστοίχιση λογαριασμών γενικής λογιστικής Π.Δ. 205/1998

ΣΧΕΤΙΚΟ: Έγγραφο ταμείου αρχαιολογικών πόρων και απαλλοτριώσεων υπουργείου πολιτισμού ΑΠ ΔΙΟΙΚ/Β/10739/7.11.2003

Α. Με το παραπάνω έγγραφο του το Ταμείο ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΡΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΟΤΡΙΩΣΕΩΝ ζητεί να δοθούν οι κωδικοί των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής στα πλαίσια του Π.Δ. 205/1998 ορισμένων Κ.Α.Ε. του κωδικού κατάταξης ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ του προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ ΕΞΗΣ:

1. **Κ.Α. Εξόδων 1281** προμήθεια υλικών μηχανογραφικών και λοιπών συναφών εφαρμογών (μαγνητικές δισκέτες, ποντίκια, πληκτρολόγια) Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής 14.09.09 «Υλικό Μηχανογραφικών Εφαρμογών»

2. **Κ.Α. Εξόδων 3391** «Απόδοσης των εισπράξεων που έγιναν για λογαριασμό του Δημόσιου» (τέλη και δικαιώματα από κινηματογραφήσεις - φωτογραφήσεις Αρχαιολογικών Χώρων και Μουσείων) ο Λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής είναι ο 53.20 υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογαριασμό Δημοσίου και τρίτων και ο αναλυτικός 53.20.08 με περιγραφή «τέλη παραχώρησης για κινηματογραφήσεις - φωτογραφήσεις».

3. **Κ.Α. Εξόδων 6121** χρεολύσια δανείων εσωτερικού. Ο λογαριασμός της Γενικής Λογιστικής είναι ο 52.00 «Τράπεζας εσωτερικού» και ο αναλυτικός 52.00.01« Εμπορική Τράπεζα» με περαιτέρω ανάπτυξη κατά δάνειο.

4. **Κ.Α. Εξόδων 9746** Προμήθεια ψυγείων, ψυκτικών,

μηχανημάτων κλιματισμού κ.λπ. οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής είναι οι :
14.01.01 « Μηχανήματα Κλιματισμού» 14.01.02 «ψυκτικά» 14.01.03 «ψυγεία»

5. Σχετικά με τα δημιουργούμενα αποθεματικά (τακτικά, έκτακτα, ειδικά κ.λπ.) οι σχετικοί λογαριασμοί αναφέρονται στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. Π.Δ. 205/199Β (ΦΕΚ 163 Τ. ΠΡΩΤΟ) σελ. 22ΒΒ. Ο τρόπος σχηματισμού των αποθεματικών αναπτύσσεται στην παραγρ. 2.2.402 του αυτού ως άνω Π.Δ. 205/1998.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση αναφέρεται σε μία απλή αντιστοίχιση των λογαριασμών εσόδων-εξόδων του προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ. με τους κωδικούς της Γενικής Λογιστικής. Δεν αποτελεί κάποιο ιδιαίτερο Λογιστικό ενδιαφέρον και δεν επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού. Μπορεί να χαρακτηριστεί ως και αδιάφορη γνωμάτευση.



ΑΘΗΝΑ 18 Δεκεμβρίου 2003

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 3/12.1.04

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 3/315

ΘΕΜΑ: Λογαριασμός όπου θα παρακολουθείται η καθαρή περιούσια των συνιστώμενων και λειτουργουσών δικηγορικών εταιριών του Π.Δ. 51 Β/1989

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή δικηγορικού γραφείου: Χατζηπροδρόμου - Τριανταφύλλου και συνεργατών της 30-12-2002 που διαβιβάστηκε στο Σ.Λ.Ο.Τ. στις 9-12-2003 από το υπουργείο οικονομικών

A. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Ερώτημα: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ «ΚΕΦΑΛΑΙΟ» ΣΕ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Δεδομένου ότι : (1) Το Π.Δ. 518/89 για Δικηγορικές εταιρίες δεν προβλέπει ύπαρξη Κεφαλαίου. (2) Οι του τροποποιημένου Κ.Β.Σ. ορίζουν πλέον και για Δικηγορικές Εταιρίες τήρηση βιβλίων Γ Κατηγορίας όταν υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο ακαθάριστων εσόδων (3) Σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ" Κατηγορίας Διατάξεις του Κ. Β. Σ. πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός έναρξης.
Ποιος είναι ο ενδεδειγμένος λογαριασμός που θα καλύψει την τυχόν διαφορά ενεργητικού -παθητικού;

B. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ-ΕΡΩΤΗΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

Οι αρχικές καθώς και οι τυχόν μεταγενέστερες εισφορές των ετέρων σε μετρητά, ή άλλα κινητά -πράγματα στην ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ καταχωρούνται, παρακολουθούνται και απεικονίζονται στο λογαριασμό 40,06 «εταιρικό κεφάλαιο» ενώ τα μη διανεμόμενα κέρδη στο λογαριασμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/1980.

Οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες της Δικηγορικής Εταιρίας.

Σχόλια: Το πραγματικό ερώτημα είναι σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί η τυχόν διαφορά ενεργητικού-παθητικού δεδομένου ότι στις δικηγορικές επιχειρήσεις δεν υπάρχει ο λογαριασμός κεφάλαιο. Η απάντηση που δίνεται είναι να χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 40.06 και 42.00 που είναι κεφάλαιο δηλαδή ανατρέπεται η νομοθεσία με αυτή την γνωμάτευση, λογιστικά μια τέτοια απόφαση επηρεάζει τις οικον. καταστάσεις δεδομένου ότι έχει να κάνει με το κεφάλαιο το οποίο εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού. Οι οποίοι λογαριασμοί όταν αυξάνονται εμφανίζουν τον ισολογισμό καλύτερο, ενώ τα αποτελέσματα χρήσης δεν επηρεάζονται.



ΑΘΗΝΑ 18 Δεκεμβρίου 2003

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 4/12.1.04

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 4/316

ΘΕΜΑ: Λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός εισφοράς εταιριών πετρελαιοειδών υπέρ του ταμείου επικουρικής ασφάλισης προσωπικού

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή εταιρίας ΕΚΟ - ΕΛΔΑ Α.Ε. 30-10-2003

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΤΗΣ ΕΚΟ - ΕΛΔΑ Α.Ε.

Στην επιστολή αυτή της εταιρίας ΕΚΟ - ΕΛΔΑ Α.Ε. της 30.10.2003 αναφέρονται τα εξής:

«Στο Τ.Ε.Α.Ε.Ε.Π. (Ταμείο επικουρικής ασφάλισης προσωπικού εταιρειών πετρελαιοειδών) υπάγονται οι εργαζόμενοι στις εταιρείες εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων.

Η εταιρεία μας καταβάλλει, πέραν των ατομικών κρατήσεων των ασφαλισμένων, εργοδοτικές εισφορές, για τους προσληφθέντες πριν το 1992 με βάση την κλίμακα του ΙΚΑ σε ποσοστό 5%, ενώ για τους προσληφθέντες μετά το 1992 εργοδοτικές εισφορές βασισμένες στο σύνολο του μισθού τους σε ποσοστό 3%.

Πέραν των ανωτέρω καταβολών στο Τ.Ε.Α.Π.Ε.Π., πρόσφατα με τον Ν. 3144/2003 άρθρο 17 παρ. 15 ορίστηκε ότι:

«Από 01.01.2004 θεσπίζεται υπέρ του Ταμείου Επικουρικής Ασφάλισης Προσωπικού Εταιρειών Πετρελαιοειδών (Τ.Ε.Α.Π.Ε.Π.) έσοδο που ανέρχεται σε ποσοστό 1/1000 (ένα τοις χιλίοις) επί του ετήσιου κύκλου εργασιών των εταιρειών πετρελαιοειδών από εμπορία πάσης φύσεως πετρελαιοειδών προϊόντων, των οποίων το προσωπικό υπάγεται στην ασφάλιση του Ταμείου. Το προκύπτον ποσοστό κάθε οικονομικής χρήσης καταβάλλεται από τις εταιρείες στο Ταμείο μέσα στο επόμενο έτος σε δώδεκα (12) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Ειδικά για το έτος 2004 καταβάλλονται ποσά που αντιστοιχούν στον κύκλο εργασιών της οικονομικής χρήσης του έτους 2003, Τα παραπάνω ποσά εκπίπτουν κατά τον χρόνο καταβολής τους από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών».

Επισημαίνεται ότι ο θεσπισμένος τρόπος υπολογισμού των συντάξεων των ασφαλισμένων στο Τ.Ε.Α.Π.Ε.Π. δεν θα επηρεασθεί από τον νέο νόμο, ο οποίος απλά αποτελεί περαιτέρω πηγή εσόδων του ταμείου. Παρακαλούμε να μας υποδείξετε τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου. Ειδικότερα, τα θέματα που μας απασχολούν και θα επιθυμούσαμε την άποψη σας είναι:

- Σε ποιόν λογαριασμό της ομάδας 6 πρέπει να καταχωρηθεί το νέο έξοδο, εφ' όσον και κατά την άποψη σας είναι οργανικό,
- Την λογικότερη κατά την άποψη σας κατανομή του νέου εξόδου σε μηνιαία βάση στις λειτουργίες Παραγωγής, Διοίκησης και Διάθεσης.

Είμαστε πρόθυμοι για περαιτέρω διευκρινήσεις και για κάθε σχετική με το θέμα συνεργασία και θα εκτιμούσαμε την κατά τον δυνατόν συντομότερη απάντησή σας γιατί πέρα της καταβολής του, η οποία ισχύει από 01.01.2004, τα παραπάνω ερωτήματα μας απασχολούν άμεσα, στα πλαίσια του δετούς επιχειρησιακού προγράμματος που καταρτίζεται στην παρούσα φάση.»

B. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ

ΕΞΗΣ:

1. Η θεσπιζόμενη με το Ν. 3144/2003 Άρθρο 17 παρ. 15, εισφορά, των εταιρειών εμπορίας Πετρελαιοειδών, υπέρ του Ταμείου επικουρικής ασφάλισης του προσωπικού τους, ανεξάρτητα από τον τρόπο υπολογισμού της, είναι οργανική δαπάνη για τις εταιρείες του κλάδου που την καταβάλλουν και πρέπει να καταχωρηθεί σε κατάλληλους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, ήτοι:

(α) Στο Λογισμό 60.03.02 «Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφάλισης» και σε αρμόδιο υπολογαριασμό (τεταρτοβάθμιο) τον 60.03.02.10 «Εργοδοτική Εισφορά υπέρ ταμείου επικουρικής ασφάλισης έμμισθου προσωπικού εταιρειών εμπορίας Πετρελαιοειδών» προκειμένου για το υπαλληλικό προσωπικό.

(β) Στο Λογαριασμό ΒΟ.04.02 «Εργοδοτικές Εισφορές ταμείων επικουρικής

ασφαλίσεως και σε αρμόδιο υπολογαριασμό (τεταρτοβάθμιο) τον 60.04.02.10 «Εργοδοτική εισφορά υπέρ Ταμείου Επικουρικής ασφαλίσεως ημερομισθίου Προσωπικού εταιρειών εμπορίας Πετρελαιοειδών» προκειμένου για το ημερομίσθιο προσωπικό.

2. Η κατανομή του ολικού ποσού που προκύπτει, με βάση τα ποσοστά 1/1000 επί των κύκλου εργασιών, από την εμπορία Πετρελαιοειδών και καταχωρείται στους δύο παρακάτω λογαριασμούς, τον 60.03.02.10 και στον 60.04.02.10 θα γίνεται με βάση τις ακαθάριστες αποδοχές των δύο κατηγοριών απασχολούμενου προσωπικού έμμισθου και ημερομισθίου.

3. Η κατανομή της δαπάνης που αντιστοιχεί στο 1/1000 του κύκλου εργασιών των εταιρειών εμπορίας Πετρελαιοειδών και καταβάλλεται στο Ταμείο Επικουρικής ασφάλισης του προσωπικού τους, στο λειτουργικό κόστος των εταιρειών, γίνεται με βάση την επιβάρυνση των επί μέρους λειτουργιών από αμοιβές και έξοδα προσωπικού.

4. Ο μηνιαίος υπολογισμός του ποσού της εισφοράς, δεδομένης της άνισης κατανομής του ετήσιου κύκλου εργασιών στους μήνες του έτους, γίνεται είτε προϋπολογιστικά με βάση τα στοιχεία του Budget, είτε βάσει του πραγματικού μηνιαίου κύκλου εργασιών.

Σχόλια: Η γνωμάτευση αυτή έχει λογιστικό ενδιαφέρον και αφορά όχι μόνο τους μετόχους αλλά και τους εργαζόμενους αφού ασχολείται με εισφορά των κερδών στο ταμείο ασφάλισης τους (Τ.Ε.Α.Π.Ε.Π.) επηρεάζει τις οικον. καταστάσεις εφ' όσον ένα μέρος των εσόδων (1/1000) μεταφέρεται στα έξοδα λογαριασμός 60.03 και θεωρείται οργανική δαπάνη. Το γεγονός ότι αυτός ο υπολογισμός γίνεται προϋπολογιστικά μπορεί να προκαλέσει εσφαλμένη εντύπωση για τον ισολογισμό κάποιου μήνα χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι θα υπάρχει μεγάλη απόκλιση. Καλό θα ήταν πάντως αυτό να επισημαίνεται στο τέλος των λογιστικών καταστάσεων κάθε μήνα. Εδώ αξίζει να επισημάνουμε ότι τα αυξημένα οργανικά έξοδα μας εμφανίζουν έναν ισολογισμό αρνητικό και τα αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζουν μία καλή εικόνα.

ΑΘΗΝΑ 22 Δεκεμβρίου 2003

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 5/22.12.03

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.5/317

ΘΕΜΑ: Λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός «καλουπιών - ιδιοκατασκευών» που αγοράζονται ή ιδιοπαράγονται και χρησιμοποιούνται στην παραγωγή των προϊόντων της εταιρίας

ΣΧΕΤΙΚΟ: Επιστολή εταιρίας ΠΥΡΚΑΛ Α.Ε. της 6 Νοεμβρίου 2003

Α. ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΠΙΟ ΠΑΝΩ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΥΡΚΑΛ Α.Ε. ΕΧΕΙ ΩΣ ΕΞΗΣ:

Η εταιρία μας για την παραγωγική λειτουργία αυτής χρησιμοποιεί τις πιο κάτω κατηγορίες καλουπιών - ίδιο κατασκευών.

1. Αυτά που κατασκευάζει η ίδια με δικά της συνεργεία

2. Άλλα τα οποία δεν κατασκευάζει και δεν χρησιμοποιεί η ίδια αλλά αναθέτει την κατασκευή τους σε τρίτους (προμηθευτές) παράλληλα με την ανάθεση της κατασκευής συγκεκριμένων απαρτίων (αντικειμένων) που θα χρησιμοποιήσει η ίδια απ' ευθείας για την συναρμολόγηση των προϊόντων της. Τα απαρτία αυτά ο προμηθευτής τα κατασκευάζει από τα συγκεκριμένα καλούπια.

Μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας (των απαρτίων) ο προμηθευτής παραδίδει και τα καλούπια στην εταιρία μας για φύλαξη. Τα καλούπια αυτά η εταιρία μας θα τα διαθέσει σε προμηθευτές για την κατασκευή συγκεκριμένων απαρτίων όταν θα της ανατεθούν νέες παραγγελίες προϊόντων για την κατασκευή των οποίων χρησιμοποιούνται τα αντίστοιχα απαρτία.

Κατά συνέπεια αυτής της κατηγορίας τα Καλούπια Ιδιοσυσκευές η Εταιρία μας χρησιμοποιεί όχι άμεσα αλλά έμμεσα μέσω των προμηθευτών της που τους αναθέτει συγκεκριμένες παραγγελίες.

Κατά την άποψη μας για την κατηγορία αυτή των Καλουπιών - Συσκευών η εταιρία μας δεν πρέπει να διενεργεί αποσβέσεις διότι όσο τα κατέχει δεν τα

χρησιμοποιεί και με την έννοια δεν πρέπει να θεωρούνται Πάγια και να καταχωρούνται στην κατηγορία 12.04 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η αξία του κόστους κατασκευής αυτών πρέπει να επιβαρύνει το κόστος της κατασκευής των απαρτίων - αντικειμένων που κατασκευάζονται από αυτά κατά την αρχική ανάθεση στον προμηθευτή - κατασκευαστή αυτών. Για λόγους διαχειριστικούς, μόνο, αυτής της κατηγορίας τα καλούπια, κατά την άποψη μας πρέπει να παρακολουθούνται είτε σε υποκατηγορία του λογαριασμού 25 - Εργαλεία είτε σε λογαριασμούς τάξεως πληροφοριακούς με αξία μνήμης 0,01 Ευρώ.

Κατά την άποψη μας θα ήταν δυνατή η καταχώρηση των καλουπιών της κατηγορίας αυτής στο Πάγιο Ενεργητικό (κατηγορία 12.04) με αξία μνήμης αλλά σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να λογίζονται για αυτά αποσβέσεις για τους λόγους που αναφέρουμε πιο πάνω. Σημειώνουμε μάλιστα μετά την ολοκλήρωση της πρώτης παραγγελίας των αντικειμένων που κατασκευάζονται από αυτά να μην είναι δυνατή η επαναχρησιμοποίηση αυτών των καλουπιών λόγω φθορών στις προβλεπόμενες προδιαγραφές τους.

Παρακαλούμε για τις δικές σας απόψεις ή εάν είναι δυνατό και για σχετική γνωμοδότηση.

Α. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

Σύμφωνα με την υποπαράγραφο 5 της παραγράφου 2.2.106 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές παρακολουθούνται στο ομότιτλο λογαριασμό 12.04. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων ή προϊόντων, αποχωρίζονται δε από τα μηχανήματα μετά την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου. Όπως φαίνεται από τα διαλαμβανόμενα στην επιστολή της ΠΥΡΚΑΛ Α.Ε., οι εν λόγω ειδικές κατασκευές (καλούπια κ.λπ.), είτε αγοράζονται από τρίτους - προμηθευτές, είτε ιδιοπαράγονται από την ίδια την επιχείρηση και ιδιοχρησιμοποιούνται. Μετά την εκτέλεση του έργου για το οποίο κατασκευάστηκαν ή αγοράστηκαν, παραμένουν στην επιχείρηση για το ενδεχόμενο να ξαναχρησιμοποιηθούν, εάν ληφθεί από τον ίδιο ή άλλον πελάτη παραγγελία για το

ίδιο ακριβώς είδος. Αυτό όμως συμβαίνει σπανιότατα.

Με βάση τα προηγούμενα το κόστος αγοράς ή ιδιοπαραγωγής των ειδικών αυτών κατασκευών (καλουπιών κ.λπ.) πρέπει να ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του ή των προϊόντων της συγκεκριμένης παραγγελίας εξ' ολοκλήρου, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του η οποία αντιστοιχεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην περίπτωση 5 της παρ. 2.2.102 του Π.Δ. 1123/1980, με την αξία δε αυτή θα καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό 12.04 και σε κατάλληλο υπολογαριασμό. Επί της αξίας αυτής η οποία ενδέχεται να ισούται με τη μονάδα δεν υπολογίζεται οποιαδήποτε απόσβεση .

Σχόλια: Φαινομενικά παρουσιάζεται να επηρεάζονται οι λογιστικές καταστάσεις στην πραγματικότητα όμως έχουμε υλικά που δεν θεωρούνται πάγια και δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Ο χειρισμός όμως αυτών των υλικών έχει σχέση με την κοστολόγηση γιατί χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων επομένως επηρεάζουν το κόστος παραγωγής. Καταχωρούνται στο λογαριασμό 12.04 με υπολειμματική αξία και δεν αποσβένονται. Αυτό επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης δείχνοντας τα μεγαλύτερα απ' ότι εάν διενεργούνται οι αποσβέσεις και επομένως έχουμε και καλύτερη εικόνα ισολογισμού αφού αυτά τα υλικά θεωρούνται πάγια, έστω και με αυτή (την υπολειμματική) αξία.

ΑΘΗΝΑ 9 Ιανουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 6/9.1.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 6/318

ΘΕΜΑ: Εάν τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία μετά την ολοσχερή απόσβεσή τους εξακολουθούν να παρακολουθούνται Λογιστικά με αξία ενός λεπτού του Ευρώ ή όχι

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή της εταιρίας PANASOFT της 5-1 -2004

A. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Στην παραπάνω επιστολή της εταιρίας PANASOFT αναφέρονται τα εξής:
Κατόπιν επικοινωνίας μαζί σας στις 5/1/2004 για επίλυση ορισμένων θεμάτων σχετικά με τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, θα ήθελα να με κατατοπίσετε για τα κάτωθι:

- Βάσει του Π.Δ. 186/92 σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του Ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

Στην ανάλυση που κάναμε για τη δημιουργία λογισμικού τήρησης Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, μας αναφέρθηκε η περίπτωση όπου η αναπόσβεστη αξία μπορεί είναι μηδενική για κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Απευθυνόμαστε σε εσάς ώστε να μας κατατοπίσετε αν και σε ποιες περιπτώσεις έχει ισχύ κάτι τέτοιο και αν υπάρχει σχετική αναφορά σε κάποιο Προεδρικό Διάταγμα ή Νόμο, έτσι ώστε να τροποποιήσουμε το λογισμικό μας με βάση τα ανωτέρω

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΑΥΤΟΥ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.110 υποπαράγραφος Β και 24 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου Π.Δ. 1123/1980 Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως αυτών περιουσιακών στοιχείων ή εξόδων πολυετούς αποσβέσεως οι διενεργηθείσες αποσβέσεις μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Από την παραπάνω διατύπωση προκύπτει καθαρά ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως δεν παρακολουθούνται μετά την ολοσχερή απόσβεση τους με την αξία ενός λεπτού του Ευρώ, όπως συμβαίνει με τα ενσώματα πάγια τα οποία, μετά την ολοσχερή απόσβεση τους και εφ' όσον κατέχονται από την οικονομική μονάδα παρακολουθούνται με την λογιστική αξία ενός λεπτού του Ευρώ.

Σχόλια: Η παραπάνω λογιστική γνωμάτευση έχει καθαρά λογιστικό ενδιαφέρον σε ότι αφορά τη λογιστική παρακολούθηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία σε αντίθεση με τα ενσώματα δεν συνεχίζει να παρακολουθούνται από την επιχείρηση μετά την ολοσχερή απόσβεση τους. Κατά την διάρκεια της απόσβεσης δείχνουν μειωμένα αποτελέσματα χρήσης, εξ' άλλου δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι απογραφή γίνεται μόνο στα ενσώματα αγαθά.

ΑΘΗΝΑ 12 Ιανουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.7/12.1.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 7/319

ΘΕΜΑ: Εάν οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια της Ανώνυμης εταιρίας και πρέπει να συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό της αξίας της μετοχής της.

ΣΧΕΤΙΚΗ: Επιστολή του δικηγόρου ΜΙΧΑΗΛ ΓΕΩΡΓΙΑΔΗ ΤΗΣ 5-11-2003

A. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Παρακαλώ να μου γνωρίσετε εάν οι επιχορηγήσεις που χορηγούνται σε Ανώνυμη Εταιρία για την πραγματοποίηση επενδύσεων με βάση τους εκάστοτε ισχύοντες αναπτυξιακούς νόμους (π.χ. 1116/81 κ.λπ.) περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας και πρέπει να συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας της μετοχής της.

Αθήνα 3.11.2003

**B. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ ΑΥΤΟΥ
ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:**

(α) Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.402 υποπαράγραφο 8γ οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Στο τέλος της χρήσεως, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται, στο λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων των λογαριασμών 66 και 85, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

(β) Σύμφωνα με την γνωμάτευση 298/1998 του Ε.Σ.Υ.Α. τα ποσά που με

βάση ειδικές διατάξεις παρέχονται από το κράτος ή άλλους φορείς σε επιχειρήσεις που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις, με αποκλειστικό σκοπό την πραγματοποίηση πάγιων παραγωγικών επενδύσεων, δεν θεωρούνται αποθεματικό, αφ' ενός γιατί δεν προέρχονται από πραγματοποιηθέντα καθαρά κέρδη της εταιρίας και αφ' ετέρου γιατί, όπως και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 (αναμορφ. εκδ. 1994) επισημαίνεται (παραγρ. 12,15,16,17 και 24-27) «τα ποσά των επιχορηγήσεων για την απόκτηση παγίου παραγωγικού εξοπλισμού χρησιμοποιούνται για την κάλυψη της δαπάνης των αποσβέσεων του εξοπλισμού αυτού και μεταφέρονται τμηματικά (και ισόποσα με τις αντίστοιχες αποσβέσεις) στα έσοδα των οικείων χρήσεων»

(γ) Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων καταχωρούνται είτε με τη μορφή εσόδων επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Δεν επιτρέπεται η απ' ευθείας πίστωση στα ίδια κεφάλαια.

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι οι χορηγούμενες επιχορηγήσεις σε Ανώνυμη εταιρία για την πραγματοποίηση επενδύσεων, ανεξάρτητα από το λογαριασμό στον οποίο καταχωρούνται (προσωρινά) τον 41.10, δεν περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, αλλά αποτελούν έσοδα επομένων χρήσεων. Συνεπώς δεν συναθροίζονται με τα άλλα μεγέθη της καθαρής περιουσίας για τον προσδιορισμό της Λογιστικής αξίας της μετοχής της.

Σχόλια: Η γνωμάτευση αυτή του Σ.Λ.Ο.Τ. ουσιαστικά παραδέχεται το λάθος του Ε.Σ.Υ.Λ. όσο αφορά την κατάταξη του λογαριασμού 41.10 στο πρωτοβάθμιο 41 που ουσιαστικά είναι και ορισμός του ΙΔΙΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ μιας επιχείρησης. Το θέμα αυτό πολλές φορές δημιούργησε μεγάλες αποκλίσεις στην φορολογητέα υπεραξία των μεταβιβαζομένων μετοχών εταιριών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και επιβάρυνε με μεγάλη αξία φόρων τις μεταβιβάσεις αυτές από την υπεραξία που δημιουργούσε στο προσδιορισμό της ονομαστικής αξίας των μετοχών.

ΑΘΗΝΑ 12 Φεβρουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 8/24.2.04

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ: 8/320

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός του εισπραττόμενου ποσού από ανώνυμη εταιρία λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου άλλης ανώνυμης εταιρίας της οποίας η πρώτη είναι μετοχές συνέπεια μείωσης της ονομαστικής αξίας της μετοχής.

ΣΧΕΤΙΚΗ: Επιστολή της ανώνυμου εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου «ΔΙΟΛΚΟΣ» Α.Π. Α720/22.12.2003

A. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Η εταιρία μας στις 28.11.2003 κατείχε μετοχές της Coca Cola E.E.E. A.E. Σύμφωνα με ανακοίνωση της στο Χ.Α.Α. (αντίγραφο επισυνάπτεται), μείωσε το μετοχικό της κεφάλαιο με μείωση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής κατά € 2 ανά μετοχή σε μετρητά. Ως εκ τούτου, η εταιρία μας εισέπραξε ως μέτοχος την αναλογία που της αντιστοιχούσε σε μετρητά.

Ζητούμε να μας γνωματεύσετε εγγράφως για το Λογιστικό χειρισμό και Λογιστική αποτύπωση του εν λόγω ποσού το οποίο εισέπραξε το ταμείο της εταιρίας μας.

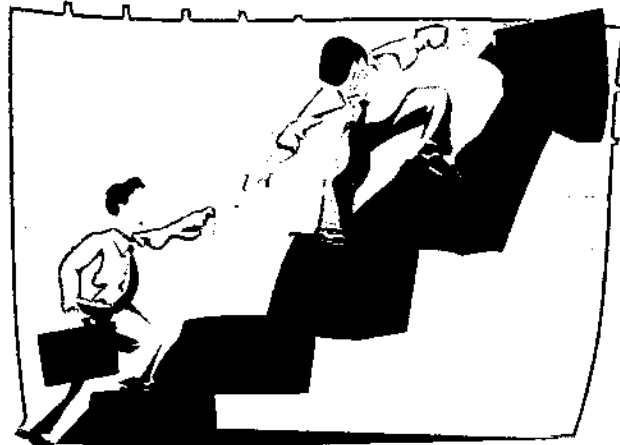
B. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ

ΕΞΗΣ

Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.305 υποπαραγρ. 2 τα χρεόγραφα που αποκτά η οικονομική μονάδα - όπως μετοχές Ανωνύμων Εταιριών - καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβαθμίου 34 «χρεόγραφα» με την αξία κτήσεως τους. Εφ' όσον η Ανώνυμη Εταιρία της οποίας κατέχετε μετοχές της μείωσε την ονομαστική αξία των μετοχών μέρος των οποίων κατέχει η εταιρία σας και σας επέστρεψε το ισόποσο της μείωσης αυτής, το ποσόν αυτό θα πρέπει να αχθεί στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του πρωτοβαθμίου 34 με σκοπό την μείωση του κόστους κτήσεως των μετοχών αυτών.

Στο τέλος της χρήσεως κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού σας θα γίνει υποχρεωτικά αποτίμηση των κατεχόμενων από την εταιρία σας παραπάνω μετοχών σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παραγρ. 2.2.112 του Π.Δ. 1123/1980 υποπαράγραφος β.α. σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Νόμου 3229/2004 και οι προβλεπόμενοι από τις διατάξεις αυτές Λογιστικοί χειρισμοί σε περίπτωση που προκύπτει διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας αξίας των μετοχών αυτών.

Σχόλια: Κανένα ιδιαίτερο λογιστικό ενδιαφέρον. Απλός λογιστικός χειρισμός μετοχών που μειώνεται η ονομαστική αξία. Φυσικά θα πρέπει να ληφθούν υπ'οψη στον ισολογισμό ώστε να υπολογιστεί μικρότερο ποσό από συμμετοχές σε ξένες εταιρείες.



ΑΘΗΝΑ 11 Φεβρουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 9/11.2.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.9/321

ΘΕΜΑ: Μέθοδος αποτίμησης συμμετοχών

**ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή ελεγκτικής εταιρία PRICE WATERHOUSE
COOPERS της 11-12-2003**

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Θέμα: Τρόπος Αποτίμησης συμμετοχών

Κύριοι,

Παρακαλούμε να έχουμε την άποψη σας στο ακόλουθο ερώτημα;

Δεδομένα του θέματος

Ελληνική μητρική ανώνυμη εταιρεία συμμετέχει σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Οι θυγατρικές αυτές επιχειρήσεις (θυγατρικές Ιου βαθμού), ως εταιρείες συμμετοχών, αποτελούν καθ' αυτές υποομίλους εταιρειών αφού με τη σειρά τους κατέχουν μετοχές άλλων αλλοδαπών βιομηχανικών ή εμπορικών εταιρειών, οι οποίες κατ' αυτόν τον τρόπο είναι επίσης συνδεδεμένες (θυγατρικές 2^ο βαθμού) της Ελληνικής μητρικής εταιρείας. Παρομοίως υπάρχουν θυγατρικές βιομηχανικές ή εμπορικές επιχειρήσεις 3ου βαθμού κ.λ.π.

Νομοθετικό πλαίσιο

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας (κωδ. Ν. 2190/1920) οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους. Στις περιπτώσεις όπου η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, θα πρέπει με τη διαφορά να σχηματίζονται προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών κατά κατηγορία τίτλων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/1980.

**Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**

Ειδικότερα η νομοθεσία ορίζει ως τρέχουσα τιμή των μετοχών των θυγατρικών ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου, την εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Ερώτημα

Με βάση τα προαναφερόμενα και ενόψει του κλεισίματος του ατομικού (απλού) ισολογισμού της εν λόγω Ελληνικής μητρικής εταιρείας κατά την 311 Δεκεμβρίου 2003, παρακαλούμε να έχουμε την άποψη σας, στο ερώτημα ποιοι θα πρέπει να θεωρούνται ως «νόμιμα συνταγμένοι τελευταίοι ισολογισμοί», με βάση τους οποίους και θα γίνει ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μετοχών των θυγατρικών εταιρειών της προαναφερθείσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας;

α. Οι απλοί (ατομικοί) ισολογισμοί των πρωτοβάθμιων θυγατρικών εταιρειών, όπως αυτοί συντάσσονται στις χώρες που εδρεύουν οι εν λόγω αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες συμμετοχών, με βάση τα εκεί ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.

β. Οι απλοί (ατομικοί) ισολογισμοί των πρωτοβάθμιων αλλοδαπών θυγατρικών εταιρειών, όπως αυτοί προκύπτουν μετά την προσαρμογή (διόρθωση) τους για την αποτίμηση των περιουσιακών τους στοιχείων με βάση τους ομοιόμορφους κανόνες αποτίμησης της μητρικής εταιρείας (κωδ. Ν. 2190/1920).

γ. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των πρωτοβάθμιων θυγατρικών εταιρειών, όπως αυτές συντάσσονται στις χώρες όπου εδρεύουν οι εν λόγω αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες συμμετοχών, περιλαμβάνοντας σε αυτές, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των πρωτοβάθμιων θυγατρικών εταιρειών, και τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τα αποτελέσματα του συνόλου των κατεχόμενων από αυτές αλλοδαπών υποθυγατρικών εταιρειών (θυγατρικές 2^{ου}, 3^{ου} βαθμού κ.λπ.).

Αναμένοντας την απάντησή σας επί του διατυπωθέντος ερωτήματος, παραμένουμε στη διάθεσή σας για την παροχή οποιασδήποτε διευκρίνισης ή πρόσθετης πληροφορίας χρειασθείτε, Για το σκοπό αυτό παρακαλούμε όπως

επικοινωνήσετε με τον κύριο Αντώνη Παπαγεωργίου, τηλέφωνο: 210-6874750, ή με τον κύριο Δημήτρη Σούρμπη, τηλέφωνο: 210-6874770.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

α. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραγρ. 2.2.112 υποπαράγραφο δα του Π.Δ. 1123/1980 «οι συμμετοχές σε Ανώνυμες εταιρίες.....αποτιμώνται.....στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Στην περίπτωση αποτιμήσεως στην τρέχουσα τιμή, αυτή θεωρείται, για τη νέα χρήση, σαν τιμή κτήσεως.

Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται:

α.α. Για τους εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

α.β. Για τους μη εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους:

Αν πρόκειται για μετοχές Ανωνύμων εταιριών, η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από τον δημοσιευμένο τελευταίο Ισολογισμό της εταιρίας, για τις μετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει αποτίμηση.

Στην περίπτωση που ο τελευταίος δημοσιευμένος Ισολογισμός, με βάση τον οποίο έγινε η αποτίμηση των μη εισαγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών η συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο λογιστή, στο κάτω μέρος του Ισολογισμού της οικονομικής μονάδας που έχει τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα αναγράφεται σημείωση που αναφέρει ότι, στις συμμετοχές και στα χρεόγραφα περιλαμβάνονται και μετοχές Ανωνύμων Εταιριών ή συμμετοχές σε Λοιπές (πλην Α.Ε.), Επιχειρήσεις αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) Ευρώ και αντίστοιχα, μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο και ότι ο Ισολογισμός, με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο Λογιστή.

β. Ο κωδικός Νόμος 2190/1920 στο άρθρο 43 παραγρ. 6 περιλαμβάνει όμοιες διατάξεις με αυτές του Π.Δ. 1123/1980. στο οποίο μάλιστα παραπέμπει, σχετικά με

την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων.

γ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 139 του ΚΝ 2190 που προστέθηκε με το άρθρο 13 του Νόμου 3229/2004 (ΦΕΚ 3ΘΑ/10.2.2004) «οι εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις συμφωνά με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν το δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις νόμων που αφορούν κανόνες αποτίμησης όπου οι κανόνες αυτοί έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Επίσης «οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107- του ΚΝ 2190- και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιριών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετημένα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα».

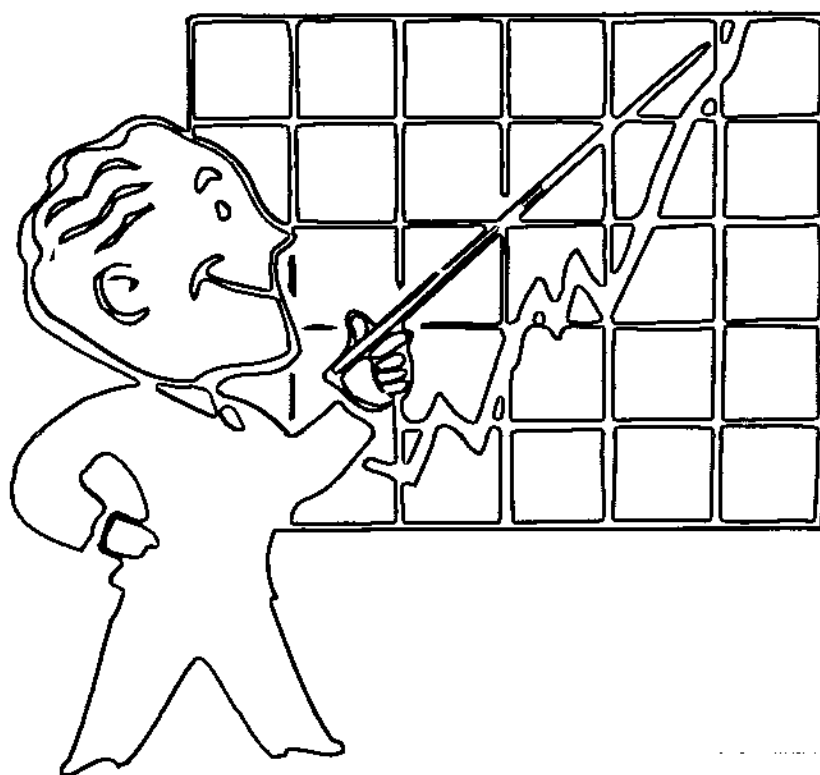
δ. Με βάση τα αναφερόμενα προηγούμενα:

δα. Εφ' όσον η ελληνική εταιρία εφαρμόζει τα υιοθετημένα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά θα ακολουθήσει κατά την αποτίμηση των συμμετοχών της και την σύνταξη των Λογιστικών της καταστάσεων, τα οριζόμενα από τα πρότυπα αυτά

δβ. Εφ' όσον η εταιρία δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αποτιμήσει τις συμμετοχές της σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας (Π.Δ. 1123/1980, ΚΝ 2190/1920) και αυτό αφορά τις συμμετοχές της στις συγκεκριμένες εταιρίες που συμμετέχει αμέσως.

Αυτών των εταιριών έχει αγοράσει τις μετοχές και με την αξία κτήσεως τους θα συγκριθεί είτε η χρηματιστηριακή τους αξία, είτε η εσωτερική Λογιστική τους αξία.

Σχόλια: Σύμφωνα με την παραπάνω γνωμάτευση η μέθοδος αποτίμησης των συμμετοχών είναι ένα γεγονός που επηρεάζει αναλόγως τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο που θα ακολουθηθεί. Στην προκειμένη γνωμάτευση το θέμα τίθεται ανάμεσα στα ελληνικά και τα Δ.Λ.Π. Αναλόγως τι ακολουθεί η επιχείρηση γενικά στα βιβλία της θα ακολουθήσει και για την αποτίμηση των μετοχών. Είναι ένα θέμα που αφορά αποκλειστικά και μόνο την εκάστοτε επιχείρηση. Εδώ πρέπει να επισημάνουμε ότι σε σχετικά δημοσιεύματα της Ναυτεμπορικής (24.3.2004 και 13.4.2004) αναφέρεται ότι η γνωμάτευση αυτή είναι εσφαλμένη, οπότε και τα δικά μας σχόλια δε θα μπορούσαν να αναφέρουν τίποτα παραπάνω από τα ήδη γνωστά.



ΑΘΗΝΑ 20 Φεβρουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 10/20.2.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν 10/322

ΘΕΜΑ: Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του Νόμου 3229/10-2-2004 μπορεί να καταχωρηθεί στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων της χρήσεως και από εκεί να καταφερθεί σε ειδικό Αποθεματικό «Κέρδη από Αναπροσαρμογή αξίας παγίων»

ΣΧΕΤΙΚΗ: Επιστολή εταιρίας ΕΥΚΛΕΙΔΗΣ Ανώνυμη Τεχνική Εταιρία
ΑΠ 620/0316/18.2.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του προσφάτως ψηφισθέντος Νόμου 3229/10.2.2004 περί «Εποπτείας της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτείας και ελέγχου τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλων διατάξεων» παρέχεται η δυνατότητα στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και στις θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον να αναπροσαρμόζουν ετησίως στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003 την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων τους στην εύλογη αξία, η οποία προσδιορίζεται με βάση τα προβλεπόμενα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16.

Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε, αν το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής δύναται αρχικά να καταχωρηθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και κατόπιν να τροποποιηθεί ανάλογα η αρχή του «Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων (Λ/88)» ώστε να σχηματιστεί ειδικό αποθεματικό από κέρδη εκ αναπροσαρμογής αξίας κτιρίων και εδαφικών εκτάσεων αλλά και τον ενδεικνυόμενο αποτελεσματικό λογαριασμό του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που θα ενταχθεί το εν λόγω ποσό.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ

ΕΞΗΣ

Όταν η επιχείρηση προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων της, όπως γηπέδων, κτιρίων, κτιριακών εγκαταστάσεων κ.λπ. κατ' εφαρμογή της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η προκύπτουσα θετική διαφορά (υπεραξία) καταχωρείται στη χρέωση του οικείου παγίου στοιχείου και πίστωση του λογαριασμού 41.07 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου Π.Δ. 1123/1980 και στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 41.07.10 «διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων, εγκαταστάσεων και εδαφικών εκτάσεων άρθρου 15 Ν. 3229/2004». Όταν το σύνολο ή μέρος της υπεραξίας αυτής χρησιμοποιηθεί, για την κάλυψη ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών - ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της Ανωνύμου Εταιρίας - στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. Νόμου 2190/1920, το ποσό που θα χρησιμοποιηθεί, μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.07.10 στο λογαριασμό 88.07 «λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση» σύμφωνα με την παραγρ. 2.2.402 υποπαραγρ. 8 ε του Π.Δ. 1123/1980 και του άρθρου 15 του Νόμου 3229/2004. Όμοιος λογιστικός χειρισμός ακολουθείται και σε περίπτωση ολικής ή μερικής κεφαλαιοποίησης ή διανομής του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων, κτιρίων και κτιριακών εγκαταστάσεων του άρθρου 15 του Νόμου 3229/2004.

Τόσο από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) όσο και από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 16 δεν επιτρέπεται η καταχώρηση της υπεραξίας αυτής στο λογαριασμό ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ. Για τη φορολογική αντιμετώπιση της υπεραξίας που προκύπτει σύμφωνα με το άρθρο 15 του Νόμου 3229/2004 αρμόδιο να σας απαντήσει είναι το ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ.

Σχόλια: Σύμφωνα με την παραπάνω γνωμάτευση η υπεραξία δεν καταχωρείται ποτέ στα αποτελέσματα χρήσης. Κάτι τέτοιο θα έδειχνε καλύτερα αποτελέσματα και καλύτερη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων. Χωρίς αυτή να είναι ορθολογική καθ' ότι δεν θα ήταν αποτέλεσμα διαχείρισης αλλά υπεραξίας.

ΑΘΗΝΑ 26 Φεβρουαρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 11/26.2.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 11/323

ΘΕΜΑ: Υποχρεωτική τήρηση τριτοβάθμιων λογαριασμών που ορίζονται από τις γνωματεύσεις του Σ.Λ.Ο.Τ.

ΣΧΕΤΙΚΗ: Επιστολή του λογιστή ΑΠΟΣΤΟΛΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΗ της 25.2.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

ΘΕΜΑ «ΤΗΡΗΣΗ ΤΡΙΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ»

Σύμφωνα με την γνωμάτευση 243/2162/1995 του Ε.Σ.Υ.Λ. η τήρηση των τριτοβάθμιων λογαριασμών του 54 είναι υποχρεωτική όπως ορίζεται από την συγκεκριμένη γνωμάτευση. Εάν για τις ανάγκες της επιχείρησης τροποποιηθούν οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί αποτελεί το γεγονός αυτό παράβαση:

Συγκεκριμένο παράδειγμα: Ο Φ.Π.Α. των παγίων καταχωρείται στον λογαριασμό 54.00.28 εάν για αγορά επίπλων χρεωθεί αντί του λογαριασμού 54.00.28 ο λογαριασμός 54.00.14 γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης προκύπτει παράβαση. Το ίδιο συμβαίνει και με τον Φ.Π.Α. δαπανών αντί του λογαριασμού 54.00.29 δύναται η επιχείρηση να τον παρακολουθεί αναλυτικά με την κατηγορία δαπανών (π.χ. 54.00.61, 54.00.62, 54.00.64 κ.λπ.).

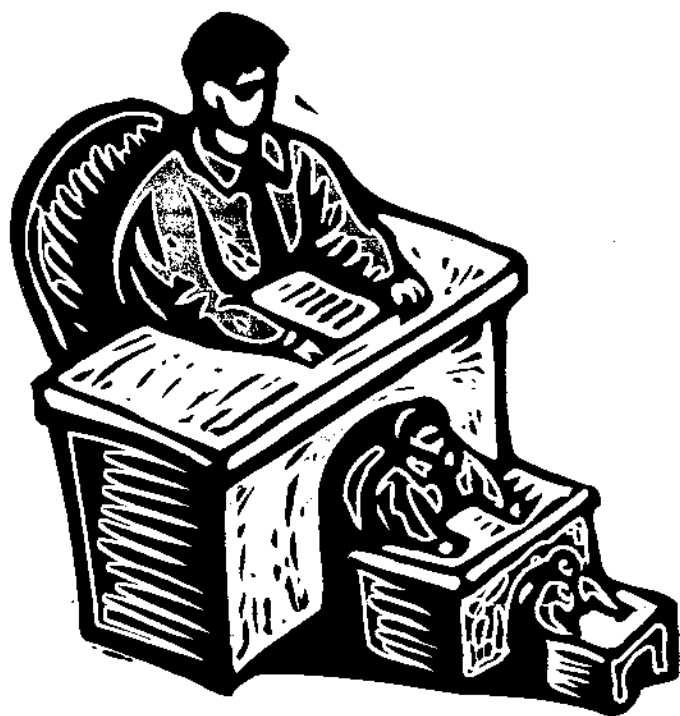
Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ

ΕΞΗΣ:

Με σκοπό τον ομοιόμορφο τρόπο τήρησης της λογιστικής από όλους τους υπόχρεους έχει θεσπισθεί η Λογιστική Τυποποίηση που εφαρμόζεται με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. του Π.Δ. 1123/1980. Σύμφωνα με την παράγραφο 1203 του εν λόγω Π.Δ. υποπαραγρ. 4 οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση ή αυτοί που ορίζονται με απόφαση του αρμοδίου οργάνου είναι υποχρεωτικοί. Συνεπώς δεν είναι

δυνατό να χρησιμοποιείται άλλος λογαριασμός - με άλλον κωδικό - εφ' όσον για την παρακολούθηση της συγκεκριμένης πράξεως ή του συγκεκριμένου λογιστικού γεγονότος υπάρχει στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή έχει οριστεί από το Σ.Λ.Ο.Τ. (Ε.Σ.Υ.Λ.) υποχρεωτικής τήρησης τριτοβάθμιος λογαριασμός, όπως συμβαίνουν με τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του Δευτεροβαθμίου 54.00 Φ.Π.Α. που έχουν οριστεί με την ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ του Ε.Σ.Υ.Λ. 243/2162/1995.

Σχόλια: Πρόκειται για μια γνωμάτευση που αφορά καθαρά και μόνο τη λογιστική τυποποίηση και κατά πόσο μπορούν οι επιχειρήσεις να ξεφύγουν από αυτή. Στην προκειμένη περίπτωση έχουμε να κάνουμε με την τυποποίηση του Φ.Π.Α. η οποία έχει οριστεί αυστηρά από το Σ.Λ.Ο.Τ. (Ε.Σ.Υ.Λ.) και δεν επιδέχεται τροποποιήσεις.



ΑΘΗΝΑ 18 Μαρτίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 117/18.3.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 12/324

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επί θεμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων. (Συμπληρωματική της γνωμάτευσης Σ.Λ.Ο.Τ. 1/313/2003)

ΣΧΕΤΙΚΟ: Έγγραφο του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών διεύθυνση βιβλίων και στοιχείων ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 1019998/154/0015/ 4-3-2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

Θέμα: «Εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επί θεμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων»

Έπειτα από προφορικά και γραπτά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας από τις τεχνικές επιχειρήσεις αναφορικά με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης ύστερα και από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1089/03, παρακαλούμε να έχουμε τις απόψεις σας σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. επί των κατωτέρω θεμάτων.

1. Με την παράγραφο 2 της γνωμάτευσης σας 1/313/10-11-2003 καθορίζεται ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων στους λογαριασμούς της ομάδας 9. Έπ' αυτού ζητούμε να μας διευκρινίσετε εάν είναι δυνατόν σύμφωνα με τα οριζόμενα από την εν λόγω παράγραφο τα αποθέματα (πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες κ.λπ.) να παρακολουθούνται στον λογαριασμό 94 (βιβλίο αποθήκης) κατά γενικές κατηγορίες (τσιμέντο, σίδηρα κ.λπ.) και όχι κατ' είδος στην έσχατη διάκριση τους όπως αυτά καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

2. Εάν οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που στο τέλος της χρήσης υπάρχουν στο χώρο του εργοστασίου θεωρούνται και απογράφονται ως «Παραγωγή σε εξέλιξη» ή ως «Πρώτη ύλη» κ.λπ.

3. Εάν τα κατασκευαζόμενα από τρίτους μέρη του έργου με υλικά δικά τους και για τα οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης θεωρούνται ως πρώτες ύλες και

καταχωρούνται στην ομάδα 2, ή ως λήψη υπηρεσιών και καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΧΕΙ ΩΣ

ΕΞΗΣ:

1. Τρόπος τήρησης των Λογιστικών Αποθεμάτων ΠΡΩΤΩΝ και ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ των Τεχνικών Επιχειρήσεων, των υπολογαριασμών του Πρωτοβαθμίου 94.24 στην Αναλυτική Λογιστική

Σύμφωνα με την παραγρ. 5.215 υποπαραγρ. 3 του Ε.Γ.Λ.Σ. το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθέματος υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου» Στις τεχνικές επιχειρήσεις τα αγοραζόμενα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών κατά κανόνα δεν αποθηκεύονται σε κλειστούς αποθηκευτικούς χώρους από όπου θα εξάγονται προς τα διάφορα εργοτάξια, αλλά στέλνονται απ' ευθείας από τους προμηθευτές στα εργοτάξια για τα οποία παραγγέλθηκαν. Για την ορθή και πλήρη τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής οι εν λόγω πρώτες και βοηθητικές ύλες καταχωρούνται με βάση το λαμβανόμενο παραστατικό αρχικά στο λογαριασμό 24.01 Αγορές και στη συνέχεια μεταφέρονται και καταχωρούνται κατά ποσότητα και αξία σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 94.24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες».

Ταυτόχρονα εξάγονται προς το εργοτάξιο με πίστωση του αρμοδίου υπολογαριασμού του 94.24 και χρέωση του λογαριασμού 93 «Παραγωγή σε εξέλιξη» και του υπολογαριασμού «κόστος έργου». Με βάση τα αναφερόμενα, προηγούμενα, συγκεκριμένα περιστατικά κρίνουμε ότι μπορεί οι αναλυτικοί λογαριασμοί του 94.24 (μερίδες αποθήκης) να τηρούνται ποσοτικά και κατ' αξία κατά γενική κατηγορία όπως π.χ. Σίδηρος, τσιμέντο, χαλίκι, άμμος κ.λ.π. και όχι κατ' είδος στην έσχατη διάκρισή τους όπως ορίζει ο Κ.Β.Σ., εφόσον δεν παραβλάπτεται ο στόχος της αναλυτικής Λογιστικής, που είναι ο προσδιορισμός, εσωλογιστικά, ακριβούς κόστους κατά συγκεκριμένο έργο (προϊόν) που κατασκευάζει ή εκτελεί η Τεχνική Επιχείρηση.

2. Λογιστικός χειρισμός πρώτων και βοηθητικών υλών που υπάρχουν στο τέλος της χρήσεως στα διάφορα εργοτάξια

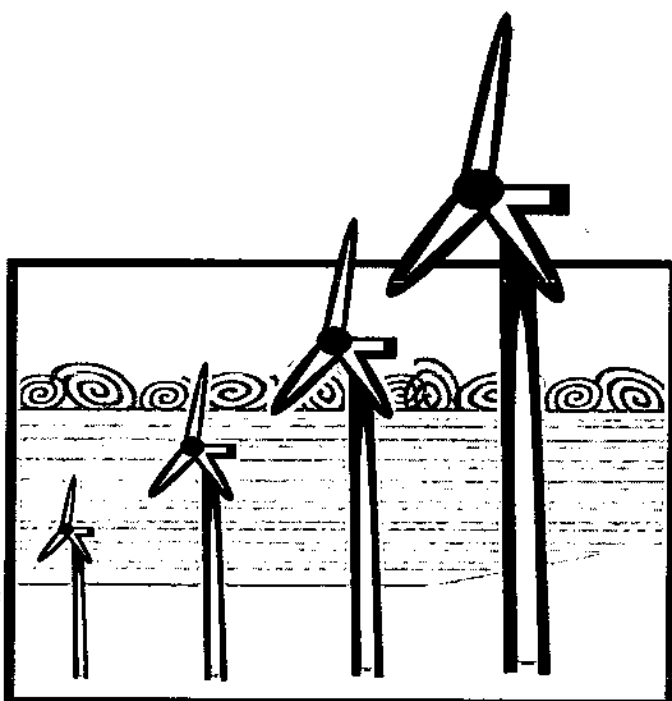
Όπως αναφέρουμε και προηγούμενα (παρ.1) οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που παραδίδονται στο εργοτάξιο ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ λογιστικά, στο λογαριασμό ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ κόστος κατασκευής έργου Η εν λόγω χρέωση γίνεται είτε αυτές αναλώνονται αμέσως ενσωματούμενες στο κατασκευαζόμενο τεχνικό έργο, είτε όχι, Μόνο όταν περατωθεί το έργο και διαπιστωθεί ότι μέρος των πρώτων υλών, με την αξία των οποίων έχει επιβαρυνθεί το συγκεκριμένο έργο, δεν αναλώθηκαν, αυτές απογράφονται και απεικονίζονται λογιστικά με χρέωση του λογαριασμού 94,24 και του κατάλληλου υπολογαριασμού αποθήκης και πίστωση του υπολογαριασμού του 93 «κόστος κατασκευής έργου ». Στο τέλος συνεπώς της χρήσεως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που βρίσκονται τυχόν στο εργοτάξιο μη ενσωματωμένες ακόμη στο έργο, για το οποίο προορίζονται δεν απογράφονται και δεν εμφανίζονται διακεκριμένα στα Αποθέματα αλλά στο λογαριασμό 23 «Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη».

3. Λογιστικός χειρισμός του κρότους μέρους ενός έργου που κατασκευάζεται και τιμολογείται από τρίτους με υλικά δικά τους (των τρίτων)

Η αξία των κατασκευαζόμενων από τους τρίτους - υποκατασκευαστές - τμημάτων ή μερών ενός έργου, με υλικά δικά τους - των υποκατασκευαστών - αντιπροσωπεύουν στην πραγματικότητα αγορά ενσώματων στοιχείων που αποτελούν τμήμα του κατασκευαζόμενου έργου - του παραγόμενου προϊόντος - και ως τέτοια καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας δύο (2) και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ και στο δευτεροβάθμιο 24.01 Αγορές. Από εκεί μεταφέρονται στους αρμόδιους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παραγρ. 1 παραπάνω και σε ιδιαίτερο λογαριασμό Αποθεμάτων (Αποθήκης). Όταν η εργολαβία - κατασκευή τμήματος του έργου - γίνεται με υλικά της επιχείρησης το καταβαλλόμενο αντάλλαγμα, η αμοιβή δηλαδή του υπεργολάβου, καταχωρείται στο λογαριασμό 61.03.00 «Επεξεργασίες -Φασσόν» και από το λογαριασμό αυτό μεταφέρεται στους αρμόδιους λογαριασμούς της Αναλυτικής

Λογιστικής, τον 92.00 και τον κατάλληλο υπολογαριασμό. Η δαπάνη αυτή στην συνέχεια ενσωματώνεται στο κόστος του έργου, στην χρέωση δηλαδή κατάλληλου υπολογαριασμού του Πρωτοβαθμίου «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ».

Σχόλια: Η γνωμάτευση αυτή είναι συμπληρωματική της 1/313 που αφορά την αναλυτική λογιστική κυρίως, δίνοντας κάποιες διευκρινήσεις ως προς την διαχείριση των Α' υλών. Έχει να κάνει με το κόστος παραγωγής και επομένως δεν επηρεάζει άμεσα τις λογιστικές μας καταστάσεις. Επιπλέον στην παραπάνω γνωμάτευση έχουν αγνοηθεί οι ιδιομορφίες που προκύπτουν από τις ειδικές διατάξεις που διέπουν τις εργασίες των τεχνικών επιχειρήσεων (εκτελέσεως τεχνικών έργων, φορολογικές, ειδικών εισφορών υπέρ τρίτων υπολογιζόμενων επί του κόστους του εκτελούμενου έργου κ.λ.π.), πράγμα το οποίο μπορεί να δημιουργήσει πολύ σοβαρά προβλήματα.



ΑΘΗΝΑ 31 Μαρτίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.13/31.3.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 13/325

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός προμισθωμάτων που καταβάλλονται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και αφορά την προμισθωτική (κατασκευαστική) περίοδο.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή της πρότυπης ελεγκτικής Α.Ε. της 2.2.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

Σε έγγραφο ερώτημα μας που υποβλήθηκε στις 3/7/2003 προς το Επιστημονικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. σχετικά με το Λογιστικό χειρισμό των προμισθωμάτων των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, μας κοινοποιήθηκε η με Α.Π. 3259/10.9.2003 απάντηση του Επιστημονικού Συμβουλίου με την οποία, λόγω αναρμοδιότητας, μας παρέπεμψε σε εσάς. Επανερχόμενοι κατόπιν τούτου, το ερώτημα μας έχει ως εξής:

Ανώνυμη τεχνική εταιρία, κατασκευάζει μέσω εργολάβου για δική της χρήση γραφεία σε ιδιόκτητο οικοπέδο της, προκειμένου να μεταστεγαστεί με όλες τις θυγατρικές εταιρίες του ομίλου. Μέχρι τις 27/1/2003 το κόστος κατασκευής του κτιρίου σύμφωνα με τα τιμολόγια και τις πιστοποιήσεις του εργολάβου ανέρχονταν σε € 12.443.320. Στις 27/1/2003 υπογράφεται μεταξύ της εταιρίας και της ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ LEASING σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης του ανωτέρω ημιτελούς ακινήτου με την μέθοδο της πώλησης με επαναμίσθωση (safe and lease back). Συγκεκριμένα βάσει του υπ' αριθμ. 16.529/27.1.2003 πωλητηρίου συμβολαίου η εταιρία πωλεί στην ΕΜΠΟΡΙΚΗ LEASING το παραπάνω ημιτελές ακίνητο αντί του ποσού των € 12.443.320, όσο δηλαδή ήταν το κατασκευαστικό κόστος μέχρι εκείνη την ημερομηνία. Το ποσό αυτό εισπράχθηκε στο σύνολο του από την ελεγχόμενη εταιρία. Ταυτόχρονα υπογράφεται και η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης Νο 16.530/27.1.2003 σύμφωνα με την οποία η εταιρία leasing αναλαμβάνει την υποχρέωση αποπεράτωσης του κτιρίου και παράδοσης του μέχρι 5.1.2004 που αποτελεί και την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης. Το ποσό της σύμβασης

χρηματοδοτικής μίσθωσης, βάσει του οποίου θα υπολογιστούν τα μισθώματα ανέρχεται σε € 25.027.912,10 που αποτελεί και το τελικό κόστος κατασκευής του κτιρίου μέχρι την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης. Το χρονικά διάστημα από την ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης (27.1.2003) μέχρι και την έναρξη της μίσθωσης (5.1.2004), αφορά το κατασκευαστικό στάδιο (ή όπως αναφέρεται στη σύμβαση προμίσθωτική περίοδος), το κόστος του οποίου αναλαμβάνει να πληρώνει η εταιρία leasing. Με βάση τους όρους της σύμβασης για το ποσό που κατέβαλλε η εταιρία leasing ως τίμημα αγοράς του κτιρίου (€ 12.443.320), καθώς και για κάθε ποσό που θα καταβάλλει στην κατασκευαστική (προμίσθωτική) περίοδο για την αποπεράτωση του κτιρίου μέχρι του ποσού των € 25.097.912,10 η εταιρία leasing θα χρεώνει **κάθε μήνα** την ελεγχόμενη με ένα χρηματοοικονομικό κόστος που θα υπολογίζεται στο εκάστοτε συνολικό εκταμιευμένο ποσό με βάση το μέσο επιτόκιο euribor τριμήνου του προηγούμενου μήνα. Αυτό το χρηματοοικονομικό κόστος αναφέρεται στη σύμβαση ως και εκδίδεται από την εταιρία leasing τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με Φ.Π.Α. 18% και αιτιολογία «προμίσθωμα προμίσθωτικής περιόδου από έως..... Όπως αναφέρεται και στη σύμβαση **«το προμίσθωμα δεν συμψηφίζεται ούτε αφαιρείται από το μίσθωμα αλλά καταβάλλεται σε αποζημίωση της εταιρίας leasing για την πρόωρη πληρωμή της αξίας κτήσης (€ 25.027.912,10)»**.

Ανακεφαλαιώνοντας παραθέτουμε περιληπτικά τους σημαντικότερους όρους της σύμβασης:

Αξία κτήσης : € 25.027.912,10

Προμίσθωτική (κατασκευαστική) περίοδος : 27/1/2003-5/1/2004

Προμισθώματα : μηνιαία

Ποσό προμισθωμάτων : Υπολογιζόμενα βάσει του εκάστοτε συνολικά εκταμιευμένου ποσού με επιτόκιο το μέσο όρο euribor τριμήνου του μήνα υπολογισμού.

Μισθωτική περίοδος : 5/1/2004-5/1/2016 (12 έτη)

Μισθώματα : 48 τριμηνιαία

Ποσό μισθώματος : Υπολογιζόμενο στην αξία κτήσης με επιτόκιο αναπροσαρμογής το euribor τριμήνου που ισχύει δύο εργάσιμες ημέρες πριν από τη λήξη του τριμήνου. Εναπομένουσα αξία ; € 4.210.642,00 την οποία δικαιούται να καταβάλλει ο μισθωτής στη λήξη της μίσθωσης και να αποκτήσω το ακίνητο.

Ζητείται η γνώμη σας επί του λογιστικού χειρισμού των ανωτέρω προμισθωμάτων. Θα πρέπει να βαρύνουν εξ' ολοκλήρου τα αποτελέσματα χρήσης (λογ. 65 ή κάποιος άλλος) ή μήπως θα ήταν ορθότερο να κατανεμηθούν ισόποσα κατά την διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, οπότε και θα ξεκινήσει η παραγωγική λειτουργία του κτιρίου. Ευελπιστούμε σε μία σύντομη απάντησή σας.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Α.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

1. Από τα αναφερόμενα στην επιστολή αυτή προκύπτει ότι αν το ονομαζόμενο «ΠΡΟΜΙΣΘΩΜΑ» αντιπροσωπεύει στην πραγματικότητα χρηματοοικονομικό κόστος που καταβάλλει ο ΜΙΣΘΩΤΗΣ στον ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ κατά την διάρκεια της προμισθωτικής κατασκευαστικής περιόδου τόσο για το ποσό που κατέβαλλε η εταιρία LEASING ως τίμημα αγοράς του ακινήτου (€ 12.443.320) όσο και για τα ποσά που θα καταβάλλει περαιτέρω κατά τη διάρκεια της προμισθωτικής - κατασκευαστικής περιόδου για την αποπεράτωση του κτιρίου, δικαιολογείται ο χαρακτηρισμός ως κονδυλίου «τόκων δανείου κατασκευαστικής περιόδου».

2. Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.110 υποπαραγρ. 20 και 23 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/80): «Στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων» και «τα έξοδα των λογαριασμών 16.10.....16.18 αποσβένονται είτε εφ' άπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

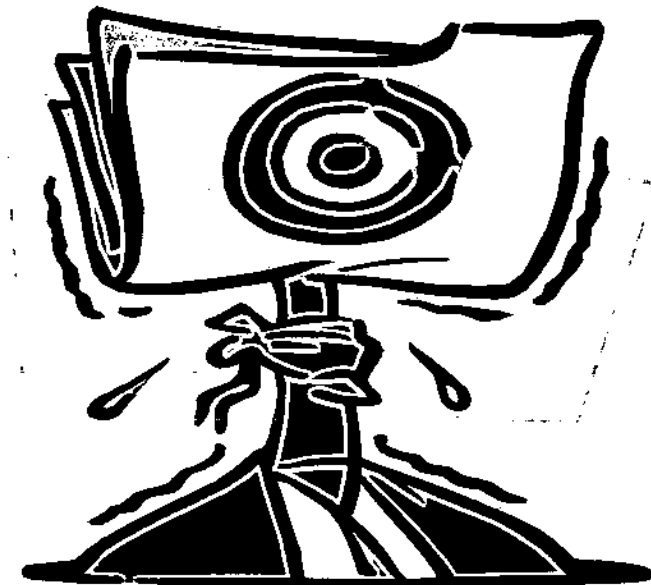
3. Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι τα προμισθώματα που συμφωνήθηκε να καταβάλλει ο μισθωτής στην εταιρία LEASING μπορούν να αποσβεστούν:

α. Εφ' άπαξ κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, ή

β. Τμηματικά και ισόποσα εντός μιας πενταετίας.

4. Η Γνωμάτευση μας αυτή δεν αναφέρεται στον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης του θέματος με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π. ούτε και στον τρόπο αντιμετώπισης της σχετικής δαπάνης για σκοπούς φορολογίας.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση πραγματοποιείται τη χρηματοδοτική και λειτουργική μίσθωση (leasing) σύμφωνα με την οποία το προμίσθωμα χαρακτηρίζεται ως κονδύλιο «τόκων δανείου κατασκευαστικής περιόδου» λογαριασμός 16.18 και μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα. Από λογιστικής άποψης δεν επιφέρει κάποιες επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.



ΑΘΗΝΑ 31 Μαρτίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 14/31.3.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.14/326

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός πράξεων προαγοράς συναλλάγματος

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο της ΔΕΗ προς το υπουργείο οικονομικών 26/1/2004 και του Υ.Ο. προς το Σ.Λ.Ο.Τ. 9/2/2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΠΙΓΡΑΦΟΥ

Περίληψη: Πράξεις προαγοράς συναλλάγματος

Σχετικά: Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 1079370/Π.Ο.Λ.1200/9.7.1996

1. Τον Ιούνιο του 2003, η ΔΕΗ προέβη στη σύναψη ενός δανείου σε συνάλλαγμα.
2. Στα πλαίσια της διαχείρισης του χαρτοφυλακίου των δανειακών της υποχρεώσεων και της κάλυψης του συναλλαγματικού κινδύνου, η ΔΕΗ προέβη, το Νοέμβριο του 2003, σε πράξεις προαγοράς συναλλάγματος για τμήμα του πιο πάνω συναλλαγματικού δανείου για το οποίο, καταβάλλεται χρεολυτική δόση τον Ιούνιο του 2006.
3. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο σχετικό και εν' όψη της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του έτους 2003, η ΔΕΗ προτίθεται να προβεί στον ακόλουθο λογιστικό και φορολογικό χειρισμό των πράξεων προαγοράς συναλλάγματος:

Αρχικά θα πιστωθεί ο λογαριασμός 45.12.00.00 «μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις» με το ποσό της διαφοράς που προκύπτει από την εγγραφή στα βιβλία της Εταιρίας τον Ιούνιο του 2003, της δανειακής υποχρέωσης εκφρασμένης σε ΕΥΡΩ και της αποτίμησης του συναλλάγματος με βάση τις ισοτιμίες προαγοράς (Νοέμβριος 2003). Ταυτόχρονα, θα χρεωθεί ισόποσα ο μεταβατικός λογαριασμός 36.00.45-00 «έξοδα επομένων χρήσεων». Ακολούθως, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 81.00.04.00 «Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές» σε πίστωση του λογαριασμού 36.00.45.00

με το τμήμα των συναλλαγματικών διαφορών που αναλογεί ημερολογιακά στη χρήση 2003, το οποίο και θα εκπέσει φορολογικά στην ίδια χρήση, ενώ, το υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών θα μεταφέρεται, επιμεριζόμενο κατά ημερολογιακή αναλογία, στις χρήσεις 2004, 2005, 2006, ως συναλλαγματική διαφορά φορολογικά εκπεστέα.

Συγκεκριμένα, η προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των ως άνω πράξεων προαγοράς, είναι η ακόλουθη:

(X) 36.00.45.00

(Π) 45.12.00.00

Επιβάρυνση των μακροπρόθεσμων δανειακών υποχρεώσεων, με το ποσό των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από τη διαφορά μεταξύ της αποτίμησης της δανειακής υποχρέωσης εκφρασμένης σε ΕΥΡΩ κατά το χρόνο σύναψης του δανείου (εγγραφή στα Βιβλία της Εταιρίας - Ιούνιος 2003) και της αποτίμησης του συναλλάγματος με τις ισοτιμίες προαγοράς (Νοέμβριος 2003).

_____ 1 _____

(X) 81.00.04.00

(Π) 36.00.45.00

Επιμερισμός, κατά ημερολογιακή αναλογία και λογισμός των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, για την κλειόμενη χρήση 2003.

_____ 2 _____

Η εγγραφή (2) θα επαναλαμβάνεται σε κάθε λογιστική περίοδο για τα έτη 2004, 2005 και 2006 μέχρι την εξόφληση του δανείου και το μηδενισμό του υπολοίπου του προαναφερθέντος μεταβατικού λογαριασμού 36.00.45.00.

4. Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε τις απόψεις σας, σχετικά με την ορθότητα του προαναφερόμενου χειρισμού, το συντομότερο δυνατό, εν' όψη της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2003.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

**A.T.E.I. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**

1. Κατά τον μήνα Ιούνιο του 2003 η ΔΕΗ έλαβε μακροπρόθεσμο Δάνειο σε Ξένο Νόμισμα και διενήργησε τη σχετική Λογιστική Εγγραφή με βάση τη μετατροπή του σε ξένο νόμισμα, ληφθέντος δανείου σε ΕΥΡΩ, με χρέωση του λογαριασμού 38 ταμιακά διαθέσιμα και των αρμοδίων υπολογαριασμών του και πίστωση του λογαριασμού 45 μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και των κατάλληλων υπολογαριασμών του.

2. Τον μήνα Νοέμβριο του 2003 η ΔΕΗ με σκοπό να καλυφθεί έναντι πιθανού συναλλαγματικού κινδύνου από το δάνειο αυτό διενήργησε προαγορά ποσού συναλλάγματος του πιο πάνω δανείου, που αντιστοιχεί στην καταβληθησόμενη τοκοχρεολυτική του δόση κατά τον Ιούνιο του 2004.

Κατά την προαγορά του Συναλλάγματος αυτού προέκυψε αρνητική (χρεωστική) συναλλαγματική διαφορά.

Οι σχετικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν για τα πιο πάνω λογιστικά γεγονότα έχουν ως εξής:

- α. Για την προαγορά του Συναλλάγματος θα κινηθούν οι λογαριασμοί τάξεως:

03 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

03.10 Απαιτήσεις από συμβάσεις προαγοράς συναλλάγματος

03.10.001 Σύμβαση προαγοράς συν/τος για δάνειο.....

07 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

07.10 Υποχρεώσεις απο συμβάσεις προαγοράς συν/τος

07.10.001 Σύμβαση προαγοράς συν/τοςδάνειο

Όταν χρησιμοποιηθεί το προαγορασμένο Συναλλάγμα για την μερική εξόφληση του ληφθέντος Δανείου, τον Ιούνιο του 2006, θα γίνει αντίστροφη εγγραφή και οι παραπάνω λογαριασμοί τάξεως θα εξισωθούν.

β. Η προκύψασα κατά την προαγορά του συναλλάγματος χρεωστική συναλλαγματική διαφορά λογιστικοποιείται ως εξής:

β.α.) Εφ' όσον το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την απόκτηση παγίων στοιχείων ή κατά το μέρος που χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό αυτό, καταχωρείται στην ΧΡΕΩΣΗ του λογαριασμού 16.15 «Συναλλαγματικές Διαφορές από πιστώσεις και Δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» και αποσβένονται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παράγραφο 2.2.110 περίπτωση 23 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980).

β.β.) Σε περίπτωση που το Δάνειο δεν χρησιμοποιήθηκε για την απόκτηση παγίων στοιχείων και δεδομένου ότι η τοκοχρεολυτική δόση του δανείου για την οποία έγινε η προαγορά του συναλλάγματος και προέκυψε η συναλλαγματική διαφορά καλύπτει περίοδο από το Νοέμβριο του 2003 έως τον Ιούνιο του 2006, σε συνδυασμό και με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών υπ' αριθ. 1079370/10435/Β0012/ΠΟΛ 1200/3.7.1996, η Συναλλαγματική διαφορά θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ με Δευτεροβάθμιο τον 36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων και σε κατάλληλο τριτοβάθμιο. Από το λογαριασμό αυτό θα μεταφέρεται κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2003, 2004, 2005, 2006 το αναλογούν ποσόν σε κάθε χρήση με χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

β.γ.) Ολόκληρο το ποσό της συναλλαγματικής διαφοράς, κατά την λογιστικοποίησης της, θα καταχωρηθεί στην πίστωση του σχετικού λογαριασμού του μακροπρόθεσμου Δανείου υπό τον πρωτοβάθμιο Λογαριασμό 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».

β.δ.) Για τον φορολογικό χειρισμό της προκύψασας Συναλλαγματικής διαφοράς εδόθη απάντηση από το Υπουργείο Οικονομικών με το έγγραφο του 1006582/48/0015/9.2.2004.

3. Η παρακάτω Γνωμάτευση μας δεν αναφέρεται στον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης του θέματος με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π.

Σχόλια: Συνοπτικά από τα παραπάνω προκύπτει ότι κατά την λήψη δανείου, το χρηματικό αυτό ποσό εμφανίζεται στους λογαριασμούς τάξεως, οι οποίοι δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις. Όταν όμως χρησιμοποιηθεί για επένδυση παγίου στοιχείου τότε μπορεί να αποσβεστεί. (Έτσι παρουσιάζεται μια καλύτερη εικόνα στον ισολογισμό.). Κατά την λήψη δανείου έχουμε αύξηση ενεργητικού (αύξηση ρευστότητας) και καλύτερη εικόνα ισολογισμού.

ΑΘΗΝΑ 15 Απριλίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ. 15/15.4.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 15/327

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός τεκμαρτής αξίας συμβατικών αντιπαροχών προς το ελληνικό δημόσιο έναντι εκχώρησης: δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ιδιωτικού Δορυφορικού Δικτύου στην Ελλάδα.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή της HELLAS SAT A.E. ΑΠ. 5727/29.3.200

A. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Θέμα: Λογιστικοποίηση συμβατικών αντιπαροχών προς το Ελληνικό Δημόσιο της Εταιρείας HELLAS SAT A.E.

1. Δεδομένα - Ιστορικό

Η Hellas SAT A.E, (στο εξής «HSAT») αποτελεί κατά 99.9% θυγατρική της κυπριακής (όχι offshore) εταιρείας Hellas SAT Consortium Limited. Η κυπριακή εταιρεία σύναψε σύμβαση με το Ελληνικό Δημόσιο (στο εξής «Ε.Δ.»), βάσει της οποίας η πρώτη αναλαμβάνει τις ενέργειες συγκρότησης και εκμετάλλευσης του πρώτου ιδιωτικού δορυφορικού δικτύου στην Ελλάδα ενώ το Ε.Δ. εκχωρεί στην κυπριακή εταιρεία το αποκλειστικό δικαίωμα για τις παραπάνω ενέργειες. Συμβατικά προβλέπεται επίσης η ίδρυση θυγατρικής εταιρείας σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο (η εν λόγω Hellas SAT A.E.), η οποία αποκτά όλα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις της κυπριακής εταιρείας που απορρέουν από την παραπάνω σύμβαση.

Αναλυτικότερα, η HSAT δικαιούται να εκμεταλλεύεται για διάστημα 20 ετών, το αποκλειστικά παραχωρηθέν από το Ε.Δ. δικαίωμα που περιγράφεται παραπάνω και υποχρεούται, να παράσχει καθ' όλη την 20ετία προς το Ε.Δ., κατά περίπτωση άνευ ανταλλάγματος, τα εξής: (άρθρο 18 της σύμβασης),

(α) Δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης από το Ε.Δ. τριών (3) αναμεταδοτών του δικτύου δορυφόρων, για κάλυψη δημόσιων μη εμπορικών σκοπών, υπολογιζόμενης ετήσιας αξίας δικαιωμάτων Ευρώ 3,4 εκατομμυρίων κατ' ανά μεταδότη.

(β) Εφ' άπαξ καταβολή Ευρώ 1 εκατομμυρίου,

(γ) Πληρωμή ασφαλιστρών για κάλυψη κατά παντός κινδύνου των 3 αναμεταδοτών και αναγνώριση του Ε.Δ. ως συνδικαιούχου στο τυχόν ασφάλισμα κατά το λόγο της αξίας των 3 αναμεταδοτών.

(δ) Παροχή επιστημονικών και τεχνικών συμβουλών προς τα Ε.Δ. αναφορικά με τους αναμεταδότες καθώς και εκπαίδευση & κατάρτιση Ελλήνων και Κυπρίων επιστημόνων στην εγκατάσταση και λειτουργία του δορυφορικού συστήματος και του επίγειου σταθμού.

Στο άρθρο 45 της σύμβασης οι ανωτέρω αντιπαροχές ορίζονται ως δαπάνες εισοδήματος, θα υπόκεινται δε στην ανάλογη μεταχείριση που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.

Σε ότι αφορά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του δορυφορικού συστήματος που σχετίζονται με το ερώτημα, ισχύουν τα εξής:

- Ο τηλεπικοινωνιακός δορυφόρος της Hellas SAT τέθηκε στην τροχιακή του θέση εντός του 2003. Ο δορυφόρος αυτός έχει κατά την εκτίμηση της HSAT ωφέλιμη ζωή 12 περίπου ετών. Διαθέτει 30 αναμεταδότες (transponders) και 8 εφεδρικούς.

- Πέραν των δύο ή τριών αναμεταδοτών που θα παραχωρηθούν στο Ε.Δ. κατ' αποκλειστική χρήση, οι υπόλοιποι αναμεταδότες θα εκμισθωθούν από την HSAT σε εταιρείες και οργανισμούς τηλεπικοινωνιών, ραδιοφωνίας, τηλεόρασης κ.λπ.

- Η HSAT έχει ήδη αρχίσει την εμπορική της δραστηριότητα.

2. Προτεινόμενη Λογιστική αντιμετώπιση

Οι αμοιβές και έξοδα τρίτων (κατάλληλος υπολογαριασμός του Λ/61 Ε.Γ.Λ.Σ.) χρεώνονται, σε ετήσια βάση, με το ποσό των Ευρώ 3,4 εκατομμυρίων, που αποτελεί τη συμβατική αξία κάθε αναμεταδότη που έχει παραδοθεί για χρήση (έως σήμερα έχουν δοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο δύο αναμεταδότες, το ποσό των οποίων ανέρχεται σε Ευρώ 6,8 εκατομμύρια). Το ποσό αυτό, αντιπροσωπεύει δαπάνη

εισοδήματος με την έννοια του άρθρου 45 της σύμβασης HSAT και Ε.Δ.

Εννοείται ότι σε περίπτωση που δοθεί για χρήση στο Ελληνικό Δημόσιο και τρίτος αναμεταδότης, το συνολικό ποσό που θα χρεωθεί κατ' έτος στον ανωτέρω υπολογαριασμό του Λ/61 Ε.Γ.Λ.Σ. θα ανέλθει σε Ευρώ 10,2 εκατομμύρια.

Στη συνέχεια, ειδικός λογαριασμός (υπολογαριασμός του Λ/41 Ε.Γ.Λ.Σ.) των ιδίων κεφαλαίων θα πιστώνεται με ετήσια βάση με το ποσό των Ευρώ 3,4 εκατομμυρίων για κάθε αναμεταδότη που έχει προς χρήση στο Ε.Δ. Προσαυξάνεται με τον τρόπο αυτό η καθαρή θέση με τη δημιουργία ενός ιδιότυπου «αποθεματικού» που αντικατοπτρίζει την αύξηση του ενεργητικού της εταιρείας λόγω της παραχωρηθείσας σε αυτήν αποκλειστικής άδειας συγκρότησης και εκμετάλλευσης του δορυφορικού συστήματος.

Εδώ υφίσταται το πρόβλημα ότι, κανένας από τους λογαριασμούς που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. ή και οι γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ. δεν προσιδιάζει στο περιεχόμενο του ιδιότυπου «αποθεματικού» το οποίο αναφέρεται παραπάνω.

2.2. Δαπάνες ασφάλισης, τεχνικών συμβουλών και εκπαίδευσης.

Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν οι αντιπαροχές της HSAT προς το Ε.Δ., οι οποίες δεν αποτιμούνται από τη σύμβαση σε συγκεκριμένη αξία και αφορούν στην ασφάλιση των παραχωρούμενων στο Ε.Δ. 2 ή 3 αναμεταδοτών και στην παροχή τεχνικών συμβουλών και εκπαίδευσης προς το Ε.Δ. Η HSAT εκτιμά ότι οι δαπάνες αυτές θα ανέλθουν συνολικά σε Ευρώ 15 εκατομμύρια τουλάχιστον. Γι' αυτές τις δαπάνες εισοδήματος ισχύουν τα εξής:

- Το ύψος των δαπανών αυτών και το εάν τελικά κάποιες από αυτές γίνουν ή όχι δεν είναι καθορισμένο εκ των προτέρων.
- Οι δαπάνες αυτές (και ιδιαίτερα οι τεχνικές συμβουλές και η εκπαίδευση προσωπικού) δεν αφορούν ουσιαστικά περισσότερες (πλέον της μιας) χρήσεις, αλλά υπάρχει συμβατική υποχρέωση να παρέχονται (εάν ζητηθεί) μέσα στην 20αετία.
- Η εταιρεία δύναται να εκπίπτει τις δαπάνες αυτές για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος μέσα στη χρήση που διενεργήθηκαν, δεδομένου ότι κάτι τέτοιο

προβλέπεται από τη σύμβαση.

Συνεπώς, προτείνεται οι ανωτέρω δαπάνες να βαρύνουν αποκλειστικά τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία διενεργούνται.

3. Ερώτημα προς την Ε.Λ.Τ.Ε. /Σ.Λ.Ο.Τ.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα παραπάνω θα παρακαλούσαμε την Ε.Λ.Τ.Ε./Σ.Λ.Ο.Τ. να μας καθοδηγήσει εγγράφως με σχετική γνωμοδότηση της στα εξής θέματα:

(α) Επιβεβαίωση ή όχι της ορθότητας της προτεινόμενης λογιστικής απεικόνισης στις ανωτέρω παραγράφους 2.1 και 2.2.

(β) Υπόδειξη τυχόν διαφορετικού τρόπου Λογιστικοποίησης των αντιπαροχών της Η Hellas SAT προς το Ελληνικό Δημόσιο που εφαρμόζονται κατά περίπτωση.

(γ) Υπόδειξη των, κατά περίπτωση, κατάλληλων λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) σε συσχετισμό με την λύση που κρίνεται εφαρμοστέα από την Ε.Λ.Τ.Ε. / Σ.Λ.Ο.Τ.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

1. Με βάση την από 23,8.2001 υπογραφείσα Σύμβαση μεταξύ του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ και της εταιρείας HELLAS SAT (HSAT) το ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ εκχώρησε στην HSAT την άδεια εμπορικής εκμεταλλεύσεως του αποκλειστικού δικαιώματος χρήσης δορυφορικών ραδιοσυχνοτήτων δια της κατασκευής, εκτόξευσης και τροχοθέτησης και θέσης σε λειτουργία τηλεπικοινωνιακού δορυφόρου και δυο επιπλέον σταθμών ελέγχου.

2. Έναντι του εκχωρουμένου παραπάνω δικαιώματος εκμετάλλευσης, ο ανάδοχος (HELLAS SAT) παρέχει στο ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ τα ακόλουθα ανταλλάγματα:

α. Εφ' άπαξ καταβολή χρηματικού ποσού 1.000.000 Ευρώ.

β. Αποκλειστική χρήση τριών αναμεταδοτών του δικτύου, από το ΔΗΜΟΣΙΟ, για την κάλυψη μη εμπορικών αναγκών του Δημοσίου εκτιμημένης αξίας 3.400.000 Ευρώ ανά αναμεταδότη το χρόνο. Το ποσό αυτό θα εκπίπτει φορολογικά κατ' έτος από τα καθαρά κέρδη της HELLAS SAT για τον προσδιορισμό των φορολογητέων - ετησίων καθαρών κερδών.

γ. Την πληρωμή ασφαλιστρων ασφάλισης κατά παντός κινδύνου των τριών αναμεταδοτών,

δ. Την παροχή άνευ ανταλλάγματος επιστημονικών και τεχνικών Συμβουλών στο Δημόσιο σχετικά με τους τρεις αναμεταδότες και τους δύο επίγειους σταθμούς,

ε. Την εκπαίδευση και κατάρτιση Ελλήνων και Κυπρίων Επιστημόνων και τεχνικών στην εγκατάσταση και λειτουργία του συστήματος.

3. Ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω περιπτώσεων (α-δ) έχει ως εξής :

α. Το ποσό της εφ' άπαξ καταβολής του 1,000.000 Ευρώ καταχωρείται στο λογαριασμό 16.01,01.00 «Δικαιώματα (άδειες) χρήσεως δορυφορικών ραδιοσυχνοτήτων». Η απόσβεση του ποσού αυτού Θα γίνει ισόποσα κατά τη διάρκεια χρήσεως του δικαιώματος αυτού ήτοι εντός 20 ετών σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.110 υποπαρ. 4 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β. Οι δαπάνες για ασφάλιστρα, για επιστημονικές και τεχνικές Συμβουλές στο δημόσιο και για εκπαίδευση και κατάρτιση Ελλήνων και Κυπρίων επιστημόνων και τεχνικών στην εγκατάσταση και λειτουργία του Δορυφορικού Συστήματος και των επιγείων σταθμών θα καταχωρούνται στους κατά περίπτωση προβλεπόμενους λογαριασμούς του Γεν. Λογιστικού Σχεδίου κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται π.χ. τα ασφάλιστρα κατά παντός κινδύνου των τριών αναμεταδοτών στο λογαριασμό 62.05 «Ασφάλιστρα» και στον τριτοβάθμιο 62.05.10 «Ασφάλιστρα κατά παντός κινδύνου τριών αναμεταδοτών».

γ. Η εκτιμώμενη αξία αποκλειστικής χρήσης από το Δημόσιο των τριών αναμεταδοτών ολικού ποσού κατ' έτος 10.200.000 Ευρώ (ήτοι $3.400.000 \times 3 = 10.200.000$) η οποία δεν καταβάλλεται αλλά προσδιορίζεται για

λόγους φορολογικούς, με σκοπό το αντίστοιχο ποσό να εκπίπτει κατ' έτος από το καθαρό εισόδημα της HELLAS SAT για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών δεν καταχωρείται σε λογαριασμούς ουσίας. Μπορεί να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς τάξεως τους εξής:

03 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

03.00 Απαιτήσεις από τη σύμβαση (της 23.8.2001) μεταξύ

ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ και HELLAS SAT

03.00.00 Δικαίωμα έκπτωσης από τα φορολογητέα εισοδήματα

κατ' έτος 10.200.000 Ευρώ (Άρθρο 45 Σύμβασης 23.8.2001)

07 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

07.00 Υποχρεώσεις από τη Σύμβαση (της 23.1.2001)

μεταξύ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ HELLAS SAT

07.00.00 Υποχρεώσεις Άρθρου 18 Σύμβασης μεταξύ

ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ και

HELLAS SAT.

Το ποσό της χρεοπίστωσης των παραπάνω λογαριασμών θα είναι το πολλαπλάσιο του 10.200.000 επί τα χρόνια της Σύμβασης (είκοσι) ήτοι $10.200.000 \times 20 = 204.000,000$ Ευρώ.

Η κατ' έτος έκπτωση του ποσού των 10.200.000 Ευρώ από τα φορολογητέα έσοδα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με τη διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης κατά την σύνταξη της φορολογικής δήλωσης στο τέλος του χρόνου.

Στο τέλος της χρήσεως θα γίνεται επίσης αντιστροφή της παραπάνω αρχικής εγγραφής στους λογαριασμούς τάξεως για το ποσό των 10.200.000 Ευρώ. Με τον τρόπο αυτό οι λογαριασμοί τάξεως θα εμφανίζουν στο τέλος κάθε χρήσης το υπολειπόμενο προς φορολογική έκπτωση ποσό από το ολικό τεκμαρτό κόστος του Ανταλλάγματος.

4. Η παραπάνω Γνωμάτευση μας δεν αναφέρεται στον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης του θέματος με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π.

Σχόλια: Στην παραπάνω γνωμάτευση δίνονται λύσεις για το λογιστικό χειρισμό συναλλαγών ιδιωτικής επιχείρησης HSAT με το Ελληνικό δημόσιο. Οι απαντήσεις που δίνονται δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις παρά μόνο έχουν κάποιο φορολογικό ενδιαφέρον καθώς η εκτιμώμενη αξία αποκλειστικής χρήσης αν και δεν καταβάλλεται εκπίπτει από τη φορολογία. Προκαλεί εντύπωση πάντως που το Σ.Λ.Ο.Τ. το έτος 2004 κάνει γνωματεύσεις χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη τα Δ.Λ.Π.!!



ΑΘΗΝΑ 15 Απριλίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 16/15.4.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗΝ.16/328

ΘΕΜΑ: Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής και μηχανογραφικής ενημέρωσης των λογαριασμών αυτών

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή ελληνικής τεχνοδομικής -ΤΕΒ της 2.4.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

Θέμα: Ανάπτυξη λογαριασμών Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής.

Κύριοι,

Ο Όμιλος της «Ελληνική Τεχνοδομική ΤΕΒ Α.Ε.» απαρτίζεται από εταιρείες και κοινοπραξίες με βασικό αντικείμενο την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, την παραγωγή και εμπορία προϊόντων λατομείου και σκυροδέματος και την παροχή υπηρεσιών. Το σύνολο σχεδόν των νομικών αυτών προσώπων χρησιμοποιεί το μηχανογραφικό σύστημα SAP R/3 για την παρακολούθηση ενός ευρέους φάσματος λειτουργιών, μεταξύ των οποίων η Λογιστική (Γενική και Αναλυτική), οι Αποθήκες, η Κοστολόγηση, η Διαχείριση έργων, οι Πωλήσεις, η Διαχείριση Ανθρώπινων πόρων.

Σε ότι αφορά την ανάπτυξη των λογαριασμών στη Γενική και Αναλυτική Λογιστική, το SAP R/3 δίνει τη δυνατότητα, εκτός από τον ορισμό των υποχρεωτικών και μη λογαριασμών σε Α, Β και Γ επίπεδο, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., να χρησιμοποιούνται ανεξάρτητα «πεδία - κλειδιά», τα οποία αποτελούν ξεχωριστές οντότητες και όχι τμήμα του λογαριασμού. Υποκαθίσταται έτσι η αναγκαιότητα και ανάπτυξη των, πέραν του 3ου επιπέδων, αποτελεσματικών λογαριασμών, λόγω της ύπαρξης των ανεξάρτητων «πεδίων - κλειδιών». Σαν τέτοια πεδία μπορούν να αναφερθούν τα υποκαταστήματα, οι φορείς κόστους (δηλαδή τα κέντρα κόστους και τα έργα), τα υλικά, οι χρεώστες, οι πιστωτές και τα πάγια. Με τη χρήση των παραπάνω πεδίων:α) η κωδικοποίηση των λογαριασμών δαπανών και εσόδων, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. γίνεται ανεξάρτητη από τον φορέα κόστους ή κέρδους

(Κέντρο κόστους, έργο) και β) οι λογαριασμοί αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά, προϊόντα κ.λπ.), χρεωστών, πιστωτών και παγίων λειτουργούν ως λογαριασμοί συμφωνίας, χωρίς να απαιτείται η ανάπτυξη τους σε υπολογισμούς. Η ενημέρωση των πεδίων που προαναφέρθηκαν πi στιγμή της πρωτογενούς καταχώρισης εξασφαλίζει την ενημέρωση του αντίστοιχου υποσυστήματος και κατά συνέπεια των λογαριασμών συμφωνίας της Γενικής Λογιστικής.

Η ενημέρωση της Αναλυτικής Λογιστικής (ομάδα 9) γίνεται αυτόματα από τις αρχικές εγγραφές της Γενικής Λογιστικής με περιοδικότητα και κανόνες που ορίζονται στην παραμετροποίηση. Κατά την ενημέρωση αυτή, η εγγραφή της Αναλυτικής Λογιστικής κληρονομεί όλες τις πληροφορίες που βρίσκονται στα συμπληρωμένα «πεδία -κλειδιά» της αρχικής πρωτογενούς εγγραφής.

Με βάση τα παραπάνω, το ισοζύγιο και το αναλυτικό καθολικό (καρτέλα) για φορέα κόστους ή κέρδους, υλικό, χρεώστη, πιστωτή και πάγια προκύπτει από τα αντίστοιχα υποσυστήματα σε συσχετισμό με τα (πεδία – κλειδιά) και τους λογαριασμούς συμφωνίας με τη χρήση κατάλληλων εκτυπωτικών.

Τα δύο βασικά πλεονεκτήματα της παραπάνω λειτουργικότητας είναι πρώτον η ενιαία κωδικοποίηση υλικών, χρεωστών, πιστωτών, ανεξάρτητα από εταιρία και λογιστικό σχέδιο και δεύτερον η ανάπτυξη του λογιστικού σχεδίου μόνο μέχρι το τρίτο επίπεδο και επομένως η διατήρηση του σε διαχειρίσιμο μέγεθος, αν ληφθεί μάλιστα υπόψη ότι οι φορείς κόστους και οι κωδικοί υλικών στον Όμιλο μας ανέρχονται σε αρκετές εκατοντάδες. Από την άλλη μεριά η μη ενσωμάτωση των κωδικών αυτών στον κωδικό του Λογαριασμού, αυξάνει τις δυνατότητες που μας δίνει το σύστημα σε ότι αφορά τη λήψη της πληροφορίας με τη χρήση κατάλληλων κριτηρίων.

Η παραπάνω ανάπτυξη, που απορρέει από την λογική και την αλληλεπίδραση των υποσυστημάτων του λογισμικού SAP R/3, συνίσταται στην καταχώριση του συνόλου της πληροφορίας πρωτογενώς και μόνο μία φορά στις εγγραφές της Γενικής Λογιστικής και στη συνέχεια στην αυτόματη μεταφορά των δεδομένων, όπου αυτό απαιτείται, στην Αναλυτική Λογιστική, με προφανή συνέπεια τη δυνατότητα της πλήρους κοστολογικής πληροφόρησης, τόσο προς τη Διοίκηση όσο και προς τις

εποπτεύουσες φορολογικές και ελεγκτικές Αρχές. Μετά από όσα σας εκθέσαμε, θα θέλαμε την άποψη σας σχετικά με το αν η ανάπτυξη των λογαριασμών Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής που περιγράφηκε είναι σύμφωνη με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις μέχρι σήμερα εκδοθείσες γνωματεύσεις σας. Δεδομένου δε ότι αποτελούν θέματα καθοριστικά για τον σχεδιασμό, την ανάπτυξη και λειτουργία του μηχανογραφικού μας συστήματος, θα εκτιμούσαμε ιδιαίτερα την όσο το δυνατόν ταχύτερη απάντηση εκ μέρους σας,

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

α. Ανάπτυξη ή Ανάλυση λογαριασμών Γενικής και Λογιστικής

Σύμφωνα με τις παραγράφους 1200-1203 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) οι λογαριασμοί της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής αναπτύσσονται σε εννέα ομάδες 1-9. Κάθε ομάδα λογαριασμών αναπτύσσεται σε δέκα (10) πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, ενώ κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε μέχρι 100 δευτεροβάθμιους, Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους, και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα. **Παράδειγμα:**

Ο λογαριασμός 30 Πελάτες μπορεί να αναπτυχθεί ως εξής:

30	Πελάτες
30.00	Πελάτες εσωτερικού
30.00.01	Πελάτες Μακεδονίας
30.00.02	Πελάτες Πελοποννήσου
30.00.02.01	Πελάτες Νομού Κορίνθου
30.00.02.02	Πελάτες Νομού Αρκαδίας
30.00.02.02.01	Πελάτης Α
30.00.02.02.02	Πελάτης Β
30.00.02.02.03	Πελάτης Γ

Ο λογαριασμός 92 κέντρα κόστους μπορεί να αναλυθεί ως εξής:

92	Κέντρα κόστους
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.01	Εργοστάσιο Ν.1
92.00.02	Εργοστάσιο Ν.2
92.00.02.01	Κύρια παραγωγικά τμήματα
92,00.02.01.01	Παραγωγικό τμήμα Α
92,00.02.01.02	Παραγωγικό τμήμα Β
92.00.02.01.02.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.02.01.02.60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού
92.00.02.01.02.60.00.01	Τακτικές Αποδοχές
92.00.02,01.02.60.00.02	Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης

Από τους παραπάνω λογαριασμούς υποχρεωτικής τήρησης είναι: ο 92, 92.00 καθώς και ο αναλυτικός λογαριασμός του κέντρου κόστους τελευταίου βαθμού ανάλυσης στον οποίο καταχωρείται η κατ' είδος δαπάνη αντίστοιχη τουλάχιστον του πρωτοβαθμίου λογαριασμού της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής π.χ. ο 92.00.60 εάν ο 92.00 δεν αναπτύσσεται σε κέντρα κόστους ή ο 92.00.02.01.60 όταν ο 92.00 αναπτύσσεται σε κέντρα κόστους αντίστοιχα των παραγωγικών τμημάτων.

β. Ενημέρωση των Λογαριασμών Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής

1) Σύμφωνα με την παράγραφο 1.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) η ενημέρωση των λογαριασμών στηρίζεται σε αντίστοιχα παραστατικά ή δικαιολογητικά, σε αποδεικτικά δηλαδή στοιχεία πραγματοποίησης της δαπάνης, του εσόδου, της είσπραξης ή της πληρωμής, όπως τιμολόγια, φορτωτικές, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, δελτία λιανικής πώλησης, αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης, αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής κ.λπ. Απόκλιση από την αρχή αυτή, της υπάρξεως δηλαδή παραστατικού ή αποδεικτικού πραγματοποίησης μιας δαπάνης επιτρέπεται, σύμφωνα με την παραγρ. 5,1.600 υποπαραγρ. 3 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, στις εξής περιπτώσεις: α) Όταν το παραστατικό εκδίδεται με χρονική καθυστέρηση, β) Όταν το παραστατικό αν και εκδίδεται έγκαιρα αργεί να φθάσει στα χέρια του ενδιαφερομένου λογιστή, γ) όταν καθυστερεί η έκδοση του παραστατικού επειδή το

ύψος της δαπάνης δεν είναι ακριβώς προσδιορισμένο, δ) όταν το κόστος δεν είναι ούτε κατά προσέγγιση γνωστό αλλά απλώς πιθανολογείται κάποιο ποσό ή μέγεθος του.

2) Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται οπωσδήποτε και τα εξής στοιχεία: Χρονολογία εγγραφής, αριθμός του παραστατικού βάση του οποίου γίνεται η καταχώρηση του οικείου ποσού στον λογαριασμό και σύντομη αιτιολογία της κάθε εγγραφής. Για κάθε λογαριασμό τελευταίου βαθμού ανάλυσης τηρείται υποχρεωτικά καρτέλα.

3) Στους περιληπτικούς λογαριασμούς μπορεί να καταχωρούνται τα ποσά της συνολικής κίνησης των αναλυτικών τους λογαριασμών κατά χρέωση και πίστωση. Η καταχώρηση μπορεί να γίνεται στο τέλος της ημέρας ή οποτεδήποτε όχι όμως αργότερα από το τέλος του μήνα τον οποίο αφορούν.

γ. Τρόπος Ενημέρωσης των λογαριασμών

Η ενημέρωση των λογαριασμών μπορεί να γίνεται είτε χειρόγραφα, είτε

μηχανογραφικά. Όταν η ενημέρωση των λογαριασμών γίνεται μηχανογραφικά είναι απαραίτητο τα λογιστικά γεγονότα να καταχωρούνται στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ή στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο με τη Διπλογραφική Μέθοδο. Τα Δεδομένα των ημερολογιακών εγγραφών μεταφέρονται (καταχωρούνται) ταυτόχρονα ή σε μεταγενέστερο χρόνο στους αρμοδίους λογαριασμούς του καθολικού. Οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς τελευταίου βαθμού ανάλυσης περιλαμβάνουν τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο (β).

δ. Η ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικά Λογιστικής

Η Αναλυτική Λογιστική τηρείται σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα είτε με το σύστημα της αυτονομίας, είτε με το σύστημα της συλλειτουργίας. Τα λογιστικά γεγονότα ή δεδομένα που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής των ομάδων 2,6,7 και 8 μεταφέρονται ταυτόχρονα ή σε άλλο χρόνο μέσα στον μήνα στους αρμόδιους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Οι εν λόγω μεταφορές αποτυπώνονται διπλογραφικά στο Ημερολόγιο εγγραφών Αναλυτικής

Λογιστικής. Στο ίδιο ημερολόγιο καταχωρούνται και οι πράξεις που αφορούν λογαριασμούς αποκλειστικά της Αναλυτικής Λογιστικής όπως π.χ. κατανομή δαπανών στα κέντρα κόστους, καταλογισμός του λειτουργικού κόστους ή των αναλώσεων πρώτων υλών από κόστος των παραγομένων προϊόντων. Λογαριασμός του κόστους των παραχθέντων ετοιμών προϊόντων στους λογαριασμούς ετοιμών, λογαριασμός του κόστους των πωληθέντων κ.ο.κ.

γ. Απαιτήσεις που πρέπει να πληρούν οι Μηχανογραφικές εφαρμογές κατά την τήρηση της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής

Όλες οι μηχανογραφικές εφαρμογές ή τα Λογισμικά προγράμματα, όταν χρησιμοποιούνται για την τήρηση της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής οφείλουν να εξασφαλίσουν τα προδιαγραφόμενα προηγούμενα στις παραγράφους α-δ.

Οι μηχανογραφικές εφαρμογές που αφορούν τήρηση της Λογιστικής (Γενικής - Αναλυτικής) πρέπει να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις και προδιαγραφές που αναπτύσσονται στα προηγούμενα και όχι το αντίθετο και γενικώς να επιτρέπουν την διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Αντιλαμβανόμαστε, από τα αναφερόμενα στο έγγραφο σας και σε αναφορά με το υπό στοιχείο (α) παράδειγμα άτι για τα Εργοστάσια (1, Ζ κ.λπ.) και τα Παραγωγικά Τμήματα (Α, Β κ.λπ.) ότι κατά την διενέργεια των σχετικών λογιστικών εγγραφών, ενημερώνονται τα κέντρα κόστους κατά μηχανογραφικό τρόπο, εκτός κωδικού λογαριασμών, για τον προσδιορισμό του κόστους του Εργοστασίου και Παραγωγικού Τμήματος που αναφέρεται η σχετική δαπάνη, οπότε το λογιστικό σας Σχέδιο αναπτύσσεται, για παράδειγμα ως εξής:

Γενική Λογιστική

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

60.0 Αμοιβές εμμίσθου προσωπικού

60.00.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης

Αναλυτική Λογιστική

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Αντιλαμβανόμαστε επίσης ότι το μηχανογραφικό σας σύστημα μπορεί να εξασφαλίσει την παραγωγή αναλυτικού καθολικού και ισοζυγίου σε επίπεδο Εργοστασίου 1 και Παραγωγικού Τμήματος Α, Β κ.λπ. Εργοστασίου 2 και Παραγωγικού Τμήματος Α, Β κ.λπ.

Αν η προαναφερομένη αντίληψη μας για τον τρόπο λειτουργίας του μηχανογραφικού σας συστήματος είναι ορθή η αναλυτική λογιστική τηρείται διπλογραφικά και γενικότερα, τηρούνται οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν παραβλάπτεται η δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων τόσο από τους ελεγκτές όσο και από τους φορολογικούς ελεγκτές, τότε ο τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών σας. Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής είναι σύμφωνος με τις επιταγές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση αναφέρεται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με παραγωγή προϊόντων και το κόστος παραγωγής αυτών. Έχει να κάνει με την Αναλυτική Λογιστική επομένως δεν επηρεάζει άμεσα τις οικονομικές καταστάσεις. Αφορά στο κόστος παραγωγής των προϊόντων, πράγμα που ενδιαφέρει άμεσα το εσωτερικό της επιχείρησης (επιχειρηματία-μετόχους) για την πορεία της (μικρότερο κόστος- λιγότερα έξοδα- καλύτερα αποτελέσματα). Έμμεσα λοιπόν επηρεάζεται και ο ισολογισμός

ΑΘΗΝΑ 20 Απριλίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 17/20.4.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.17/329

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός των εισπραττομένων «ειδικών λιμενικών τελών από τον οργανισμό λυμένος Ηρακλείου Α.Ε.»

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή «οργανισμού λυμένος Ηρακλείου Α.Ε.»ΑΠ
1265/5.4.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ και ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

1.1 Χαρακτηριστικά του Οργανισμού - Νομικό πλαίσιο

Ο Οργανισμός Λιμένος Ηρακλείου Α.Ε. προέρχεται από την μετατροπή του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου «Λιμενικό Ταμείο Ηρακλείου» σε Ανώνυμη Εταιρία και αποτελεί καθολικό διάδοχο του. Είναι ανώνυμη εταιρία Κοινής Ωφελείας τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργού Εμπορικής Ναυτιλίας και διέπεται από τις διατάξεις του νόμου 2932/27.6.2001 Φ.Ε.Κ. 145 Τεύχος 1^ο και συμπληρωματικά από την λοιπή νομοθεσία όπως ισχύει στην Ελληνική Επικράτεια. Μοναδικός μέτοχος της εταιρίας είναι το Ελληνικό Δημόσιο. Σκοπός του Οργανισμού είναι η διοίκηση και η εκμετάλλευση της Ζώνης Λιμένα Ηρακλείου και αναλαμβάνει κάθε δραστηριότητα που είχε ανατεθεί στο Ν.Π.Δ.Δ. Λιμενικό Ταμείο Ηρακλείου. Σύμφωνα με τα άρθρο 101 του Ν. 2238/94 η εταιρία είναι υποκείμενη στο φόρο εισοδήματος.

1.2 Ειδικά Λιμενικά Τέλη που εισπράττονται από τον Οργανισμό Λιμένας Ηρακλείου.

α. Τέλη από διέλευση Επιβατών

Με τις διατάξεις των νόμων 2575/98 «Ρύθμιση θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας» και 2399/96 «Υλοποίηση Εισοδηματικής Πολιτικής έτους 1996 για μισθούς και συντάξεις και άλλες διατάξεις»

εισπράττεται ειδικό τέλος **ανταποδοτικό** για τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των λιμενικών έργων και εγκαταστάσεων, τη χρήση του λιμένα και συναφείς σκοπούς σχετικούς με τη βελτίωση της παροχής λιμενικών υπηρεσιών.

β. Τέλη από διέλευση Οχημάτων

Με τις διατάξεις του άρθρου του Ν.Δ. 44/73 «Περί τροποποίησης του Ν.Δ.158/69 και συμπλήρωσης των περί Λιμενικών Ταμείων κείμενων διατάξεων», όπως ισχύει σήμερα, επιβάλλεται υπέρ των Λιμενικών Ταμείων ειδικό τέλος διελύσεως δια των προκυμαίων οχημάτων επιβίβαζα μενών εις τα πλοία, για την συντήρηση και βελτίωση των προκυμαίων.

γ. Τέλη Προσόρμισης, Παραβολής και Πρυμνιοδέτησης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν.Δ. 3078/58 «Περί επιβολής τέλους χρήσεως λιμένος προς εκτέλεση λιμενικών έργων», επιβάλλεται τέλος χρήσεως λιμένος προς το σκοπό της εκτελέσεως λιμενικών έργων εξασφαλίζόντων την παραβολή και πρυμνιοδέτηση των πλοίων.

1.3 Ανταποδοτικό τέλος - Ορισμός

Το ανταποδοτικό τέλος έχει ως ειδικό προορισμό την αντιμετώπιση «Δημόσιας» δαπάνης που απαιτείται για ειδικής ωφελείας έργο και τη λειτουργία του ή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και πρέπει να βρίσκεται σε σχέση αναλογίας προς το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας ή του έργου. Η σχέση αναλογίας ανταποδοτικού τέλους και δαπάνης πρέπει να προκύπτει από την κανονιστική πράξη του τέλους και ειδικότερα από ενταγμένο σε αυτήν λογαριασμό, με σκέλη εσόδων και εξόδων, ή από λογαριασμό που θα συνοδεύει την κανονιστική πράξη.

Με βάση τα παραπάνω παρακαλούμε να μας γνωρίσετε:

α. Εάν τα παραπάνω λιμενικά τέλη, αποτελούν επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων και δαπανών για την συντήρηση και βελτίωση του λιμένα και η λογιστικοποίησή τους ως **φορολογητέα έσοδα** πρέπει να είναι αντίστοιχη των παραπάνω δαπανών. (Λογιστική Επιχορηγήσεων Παγίων Στοιχείων).

β. Εφ' όσον τα Ειδικά Λιμενικά Τέλη **Απαλλάσσονται** από τον Φόρο Εισοδήματος εάν συμφωνείται με τους εξής λογιστικούς χειρισμούς:

- Τα Ειδικά Λιμενικά Τέλη παρακολουθούνται σε λογαριασμούς οργανικών εσόδων
- Στο τέλος της χρήσης, σε ιδιαίτερο λογαριασμό εκμετάλλευσης, εξάγεται το αποτέλεσμα από την διαχείριση των εσόδων και εξόδων που αφορούν τον «Εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση του Λιμένα». Εφ' όσον τα αποτελέσματα είναι πιστωτικό (κέρδος) αυτό άγεται σε λογαριασμό αφορολόγητων αποθεματικών. Τα τυχόν αδιάθετα υπόλοιπα προηγούμενων χρήσεων που έχουν άχθη σε πίστωση των αποθεματικών μεταφέρονται προς διάθεση εφόσον τα εισπραττόμενα στη χρήση ανταποδοτικά τέλη δεν επαρκούν για την κάλυψη των σχετικών λειτουργικών δαπανών και των αποσβέσεων των λιμενικών έργων.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Δ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

(α) Σύμφωνα με την παρ. 2.2.402 υποπαραγρ. 8 του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Π.Δ. 1123/ΒΟ) «Οι επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» που χορηγούνται για τη χρηματοδότηση αγοράς, παγίων στοιχείων της οικονομικής μονάδας καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού.

Στο τέλος της χρήσεως από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στα λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις. Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις παραχωρούνται στις οικονομικές μονάδες με όρους και δεσμεύσεις που θέτονται από τις αρχές ή τους οργανισμούς που τις παραχωρούν, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονται στα Νομικό πλαίσιο το οποίο διέπει κάθε επιχορήγηση.

(β) Στα πλαίσια των διατάξεων αυτών, το Ε.Σ.Υ.Α. με την Γνωμάτευση του 303/9-4-1999 όρισε ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2.2.402 υποπαραγρ. 8 του Ε.Γ.Λ.Σ. ισχύουν και εφαρμόζονται και για τα ποσά που καταβάλλουν οι ωφελούμενοι πελάτες (καταναλωτές) ως συμμετοχή τους στο κόστος κατασκευής από

την ΕΥΔΑΠ ή την ΔΕΗ κ.λπ. του νέου τεχνικού έργου (κατασκευή ή επέκταση νέου δικτύου ύδρευσης ή αποχέτευσης ή ηλεκτροδότησης κ.λπ.)

(γ) Θεωρούμε συνεπώς ότι τα «Ειδικά Λιμενικά τέλη» που εισπράττονται από την εταιρία «Οργανισμός Λιμένας Ηρακλείου Α.Ε.» ως ανταποδοτικά τέλη, με σκοπό δηλαδή να χρησιμοποιηθούν για τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των λιμενικών έργων και εγκαταστάσεων καθώς και για την καλή συντήρησή τους αποτελούν, υπό ευρεία έννοια, επιχορήγηση παγίων επενδύσεων εφ' όσον αυτά δαπανώνται για κατασκευή, επέκταση ή βελτίωση Λιμενικών έργων και εγκαταστάσεων, ενώ κατά το μέρος που δαπανώνται για καλή συντήρησή τους αποτελούν ειδική επιχορήγηση για την αντιμετώπιση τρεχουσών δαπανών της εταιρίας, συντήρησης των λιμενικών έργων και εγκαταστάσεων.

(δ) Με βάση τα προηγούμενα ο ενδεικνυόμενος λογιστικός χειρισμός των εισπραττομένων από τον ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΛΙΜΕΝΟΣ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ Α.Ε. ειδικών λιμενικών τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα είναι οι εξής:

δα. Τα εισπραττόμενα ειδικά λιμενικά τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα καταχωρούνται στο σύνολο τους στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων και σε κατάλληλο υπολογαριασμό, κατά κατηγορία λιμενικού τέλους, του τριτοβάθμιου 41.10.90 «ειδικά λιμενικά τέλη για βελτίωση και συντήρηση του λιμένα», με χρέωση των λογαριασμών ταμιακών διαθεσίμων (Λογαριασμό 38 και υπολογαριασμούς του) ή κατάλληλων λογαριασμών τρίτων.

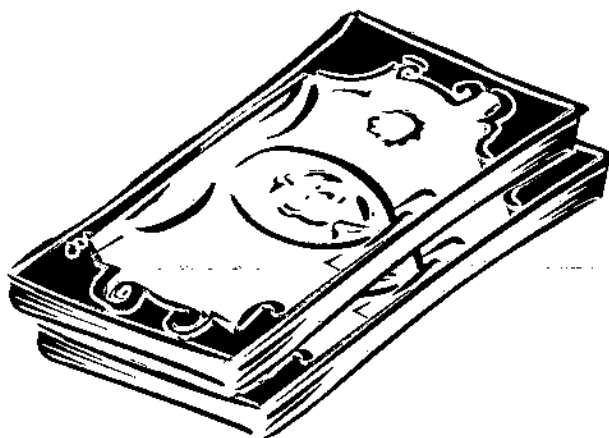
δβ. Στο τέλος κάθε χρήσεως τα ποσά που έχουν δαπανηθεί για την καλή συντήρηση του λιμένας και των εγκαταστάσεων αυτού, μεταφέρονται από το λογαριασμό 41.10 στην πίστωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», του δευτεροβάθμιου 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις» και σε κατάλληλο τριτοβάθμιο λογαριασμό κατ' είδος λιμενικού τέλους. Οι δαπάνες συντηρήσεων καταχωρούνται κανονικά στους αρμοδίους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ή εφ' όσον πρόκειται για αγορές υλικών συντηρήσεων στους κατάλληλους λογαριασμούς της ομάδας 2.

δγ. Στο τέλος επίσης της χρήσεως τα ποσά των τακτικών και προσθέτων αποσβέσεων επί των Λιμενικών έργων ή εγκαταστάσεων, που η κατασκευή τους έχει χρηματοδοτηθεί ή καλυφθεί από τα ειδικά λιμενικά τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα ή κατά το μέρος που έχει χρηματοδοτηθεί (επιχορηγηθεί) από αυτά, μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Για το φορολογικό χειρισμό του θέματος αρμόδια είναι να σας απαντήσει η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

(ε) Η παραπάνω Γνωμάτευση μας δεν αναφέρεται στον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης του θέματος με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π.

Σχόλια: Σύμφωνα με την απάντηση του Σ.Λ.Ο.Τ. σε συνδυασμό με τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. τα λιμενικά τέλη αντιμετωπίζονται ως επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων όπως και οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις από το δημόσιο. Έτσι λοιπόν έχουμε αύξηση των χρηματικών διαθεσίμων (λογαριασμός 38) και επομένως βελτιωμένη εικόνα του ισολογισμού.



ΑΘΗΝΑ 20 Απριλίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 149

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.18/330

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός άξιας τιμολογίου αγοράς Αγαθών από χώρα ευρωπαϊκής ένωσης και του ποσού της προμήθειας του έλληνα αντιπροσώπου που βαρύνει τον οίκο του εξωτερικού.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή του λογιστή Αλέξ. Σαββάκη 11/4/2003 και διαβιβαστικό έγγραφο διεύθυνσης βιβλίων και στοιχείων του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών ΑΠ. 1089911/968/0015/2003

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

Α.α. Επιστολή Λογιστή Α. ΣΑΒΒΑΚΗ

Θέμα: Λογιστικές εγγραφές για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στα λογιστικά βιβλία επιχείρησης η οποία τηρεί Βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Σχετικά: Επιστολή μας προς το Υπουργείο Οικονομικών από 25-8-2003 Απάντηση του Υπουργείου με Νο 1089911/968/001523-10-2003 έγγραφο του.

Σας διαβιβάζουμε συνημμένως σε φωτοτυπία τα ανωτέρω σχετικά και παρακαλούμε αφού μελετήσετε το θέμα εκδώσετε σχετική γνωμάτευση για την σύννομο λογιστική απεικόνιση των σχετικών πράξεων στα βιβλία της επιχείρησης. Σύμφωνα με την παραγρ. 1 του εγγράφου του Υπουργείου η προμήθεια του αντιπροσώπου δεν πρέπει να καταχωρείται χωριστό αλλά συνολικά βάσει του τιμολογίου του οίκου του εξωτερικού ανεξάρτητα αν αυτή βαρύνει τον ξένο οίκο ή τον εισαγωγέα ή και τους δύο. Επειδή τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όλα τα ειδικά έξοδα των αγορών είτε αυτά αφορούν αγορές στο εσωτερικό της χώρας είτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς της ομάδας 6 τα οποία βεβαίως προστιθέμενα με την τιμή αγοράς προσδιορίζουν την τιμή κτήσεως αυτών. Για το παράδειγμα της επιστολής μου σας επισυνάπτω σε φωτοτυπία τιμολόγιο οίκου του εξωτερικού και γραμμάτιο εισπράξεως της Τράπεζας που αφορά την είσπραξη της προμηθείας του αντιπροσώπου. Τέλος παρακαλώ να γνωματεύσετε

αν η δεύτερη εγγραφή του παραδείγματος μου, 61.02.00 κ.λπ. νομιμοποιείται να γίνει με βάση το γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας.

Α.Β ΕΓΓΡΑΦΟ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΘΕΜΑ: «Εμφάνιση συναλλαγής - εισαγωγής στα τηρούμενα βιβλία του εισαγωγέα όταν στο τιμολόγιο του ξένου οίκου αναγράφεται αφαιρετικά η προμήθεια του Έλληνα αντιπροσώπου με την οποία βαρύνει ο ξένος οίκος».

ΣΧΕΤΙΚΑ: Η από 25/8/2003 επιστολή μας,

Απαντώντας στην παραπάνω σχετική επιστολή σας, αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Η αξία αγοράς αγαθών που εισάγονται είναι η συνολική χρέωση, δηλαδή η συνολική αξία - τελική αξία της συναλλαγής που περιέχει και όλες τις επιβαρύνσεις, όπως αναγράφεται στο τιμολόγιο του οίκου του εξωτερικού, με βάση την οποία θα πρέπει να γίνονται οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές, χωρίς να καταχωρείται χωριστά η προμήθεια του αντιπροσώπου που εμφανίζεται σ' αυτό αφαιρετικά, ανεξάρτητα αν αυτή βαρύνει τον ξένο οίκο ή τον εισαγωγέα είτε και τους δύο. Ο αντιπρόσωπος υποχρεούται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 12 του Κ.Β.Σ. να εκδίδει το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών απ' ευθείας προς τα προαναφερόμενα πρόσωπα κατά περίπτωση.

2. Ανάλογα με τον προαναφερόμενο τρόπο έκδοσης των στοιχείων θα πρέπει να γίνουν και οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές στα βιβλία σας για τις οποίες μπορείτε να απευθυνθείτε στο Σ.Λ.Ο.Τ. (πρώην Ε.Σ.Υ.Λ.).

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η
ΕΞΗΣ:

Σύμφωνα με την παραγρ. 2.2.203 υποπαραγρ. 1-4 : «Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεώς τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Η προμήθεια του αντιπροσώπου του προμηθευτή σας - του οίκου του εξωτερικού - που βαρύνει αυτόν, δηλαδή τον προμηθευτή, αναγράφεται στο τιμολόγιο του ξένου οίκου αφαιρετικά με σκοπό κατά τον διακανονισμό της αξίας του τιμολογίου, το εισπραττόμενο ποσό από την Τράπεζα κατά το μέρος που αφορά την προμήθεια του αντιπροσώπου να καταβάλλεται σε αυτόν το δε υπόλοιπο να στέλνεται στον οίκο του εξωτερικού σε ολοσχερή εξόφληση της αξίας του τιμολογίου του που απεικονίζει το αντίτιμο του πωληθέντος σε εσάς αγαθού.

Οι εγγραφές συνεπώς που θα γίνουν στα βιβλία σας για την συγκεκριμένη συναλλαγή θα είναι οι εξής, με την υπόθεση ότι η αξία του εμπορεύματος που αγοράσατε από το εξωτερικό είναι σύμφωνα με το τιμολόγιο π.χ. 100.000 Ευρώ και η προμήθεια του Έλληνα αντιπροσώπου που αναγράφεται στο τιμολόγιο του ξένου οίκου είναι 5.000 Ευρώ.

32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων

32.01.001 Παραγγελία αγοράς πρώτης ύλης € 100.000

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο € 100.000

Διακανονισμός αξίας παραγγελίας αγοράς

Πρώτης ύλης...ως τιμολόγιο N.....

Για τα τυχόν έξοδα που θα γίνουν κατά τον διακανονισμό της αξίας της παραπάνω εισαγωγής και γενικά για την παραλαβή της πρώτης ύλης (προμήθεια και έξοδα τραπεζής, μεταφορικά κ.λπ.) π.χ. 1.500 Ευρώ θα γίνει η εγγραφή:

32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

33 32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων

34 32.01.001 Παραγγελία αγοράς πρώτης ύλης..... € 1.500

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο € 1.500

Έξοδα διακανονισμού και παραλαβής της πρώτης ύλης

Μετά την οριστικοποίηση της παραλαβής της πρώτης ύλης και την συγκέντρωση των δαπανών που την αφορούν θα γίνει η εγγραφή:

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.01 Αγορές Χρήσεως € 101.500

32. ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

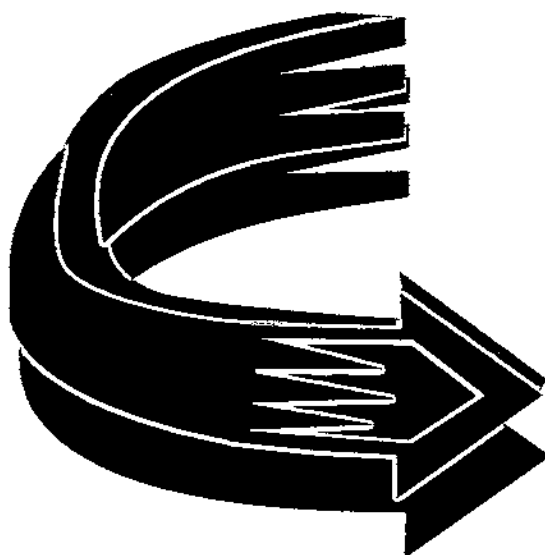
32.01 Παραγγελίες κυκλοφοριακών στοιχείων

32.01.001 Παραγγελία Αγοράς Πρώτης ύλης.... € 101.500

Κόστος αγοράς πρώτης ύλης.....παραγγελίας.....ως η συνημμένη στο δελτίο Συμψηφιστικής εγγραφής Ν.....ανάλυση.

Εάν η επιχείρηση τηρεί Αναλυτική Λογιστική θα γίνουν και οι σχετικές εγγραφές ενημέρωσης των λογαριασμών αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. Όπως φαίνεται από τα προηγούμενα η προμήθεια του αντιπροσώπου η οποία βαρύνει τον οίκο του εξωτερικού δεν αποτελεί για την αγοράστρια επιχείρηση λογιστικό γεγονός προς λογιστική απεικόνιση ή παρακολούθηση.

Σχόλια: Σύμφωνα με αυτή τη γνωμάτευση, έχουμε να κάνουμε με μία απλή αγορά, η οποία όμως επειδή διενεργείται ανάμεσα σε 2 διαφορετικές χώρες μεσολαβεί ενδιάμεσος λογαριασμός 32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ. Φορολογικά παρατηρούμε ότι δεν υπάρχει φόρος, αφού πρόκειται για αγορά από το εξωτερικό. (Επιβαρύνεται όμως με δασμούς οι οποίοι παραπάνω δεν φαίνονται λογιστικά.). Κατά την άποψή μας πρόκειται για ένα απλό θέμα που έχει ήδη λυθεί από την λογιστική και το Ε.Γ.Λ.Σ. οπότε μια επιπλέον γνωμάτευση από το Σ.Λ.Ο.Τ. είναι περιττή.



ΑΘΗΝΑ 15 Μαΐου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 19/15.5.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 19/331

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός από αγροτικό συνεταιρισμό της αξίας των αγαθών που παραδίδονται σε αυτόν από τα μέλη του να πουληθούν για λογαριασμό τους έναντι προμήθειας.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολές ΑΣΕΠΟΠ Νάουσας της 20.4.2004 και της 13.5.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

Στις παραπάνω επιστολές του προϊσταμένου του Λογιστηρίου του ΑΣΕΠΟΠ Ναούσης αναφέρονται τα εξής:

Είμαι προϊστάμενος λογιστηρίου του ΑΣΕΠΟΠ Νάουσας από το 1995. Ο ΑΣΕΠΟΠ Νάουσας είναι πρωτοβάθμιος αγροτικός συνεταιρισμός που ιδρύθηκε το 1966 και τον Φεβρουάριο του 2003 προσάρμοσε το καταστατικό του στον Ν. 2810/2000. Ο συνεταιρισμός από το 1995 εφαρμόζει την γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 123/1860/1993 και ελέγχεται οικειοθελώς από ορκωτούς ελεγκτές χωρίς να υπάρξει κανένα πρόβλημα στην λειτουργία του ή στον οικονομικό έλεγχο από τους ορκωτούς ελεγκτές. Το Δεκέμβριο του 2003 το Δ.Σ. ανέθεσε τον έλεγχο της χρήσης 2003 σε νέο ορκωτό ελεγκτή. Από την πρώτη στιγμή ο νέος ορκωτός ελεγκτής ισχυρίστηκε ότι δεν ισχύει η γνωμάτευση 123/1993. Σας γνωρίζω επίσης και τα ακόλουθα: Ο ΑΣΕΠΟΠ Νάουσας από της ίδρύσεως του το 1966 έως και σήμερα ούτε με βάση το καταστατικό του, ούτε με βάση απόφαση της Γενικής του Συνέλευσης, ή του Δ.Σ. του αποκτά κυριότητα στα προϊόντα που παραδίδουν τα μέλη του προς πώληση. Αντιθέτως μέχρι σήμερα ο συνεταιρισμός παραλαμβάνει τα προϊόντα των μελών του και αφού τα πουλήσει για λογαριασμό τους αφαιρεί τα έξοδα που έχει κάνει για την πώληση τους καθώς και την προμήθεια που δικαιούνται για την διαμεσολάβηση του και αποδίδει το υπόλοιπο στα μέλη του με εκκαθάριση. Επειδή λοιπόν η αποδοχή από μέρους μου των οδηγιών του ορκωτού ελεγκτή σημαίνει αφενός την μη ορθή εφαρμογή από μέρους μου του Ε.Γ.Λ.Σ. αφετέρου την κατάργηση της πώλησης για λογαριασμό των παραγωγών, παρακαλώ να μου απαντήσετε το συντομότερο δυνατό

αν η παραπάνω γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. εξακολουθεί να ισχύει και ορθώς την ακολουθώ.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

α. Με βάση τα όσα αναφέρονται στις επιστολές προκύπτει ότι για περίπτωση αυτή ισχύει πλήρως η Γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. Ν. 123/1992 φωτοαντίγραφο της οποίας σας επισυνάπτουμε.

β. Ο ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται να ελέγχει εάν εφαρμόζονται από τους υπόχρεους που ελέγχει, το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ. ή του Σ.Λ.Ο.Τ. και σε περίπτωση αμφιβολιών οφείλει να απευθύνεται στο Σ.Λ.Ο.Τ. που είναι το μόνο αρμόδιο από τον νόμο όργανο να γνωματεύσει για την ορθή εφαρμογή του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (του Π.Δ. 1123/1980) καθώς και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων.

Πρόκειται για γνωμάτευση επιβεβαίωσης το αν ισχύει η γνωμάτευση Ε.Σ.Υ.Λ. Ν.123/1860/1992 και η οποία αναφέρει:

Γνωμάτευση 123/1860/1993: Λογιστικός χειρισμός πωλήσεων προϊόντων παραγωγών - μελών για λογαριασμό τους

Σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα, σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση πωλήσεων προϊόντων των παραγωγών - μελών, που πραγματοποιεί η Ένωση σας για λογαριασμό τους και μετά την πώληση όλων των προϊόντων εκδίδονται εκκαθαρίσεις για κάθε παραγωγό με βάση τη μέση τιμή πωλήσεως:

α) Δύνασθε να χρησιμοποιήσετε έναν ενδιάμεσο λογαριασμό, από τους κενούς δευτεροβάθμιους 50.90-50.99 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, τον οποίο να τιτλοφορήσετε κατάλληλα (π.χ. τον 50.91 «πωλήσεις προϊόντων παραγωγών-), και τον οποίο θα πιστώνετε με τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις προϊόντων των μελών σας.

β) Με τις εκδιδόμενες εκκαθαρίσεις θα χρεώνεται ο ενδιάμεσος αυτός λογαριασμός (δηλαδή ο 50.91), με πίστωση:

— του λογαριασμού 50.92 «παραγωγοί, λογαριασμοί πωλήσεων προϊόντων για λογαριασμό τους», και του προσωπικού λογαριασμού κάθε παραγωγού, που θα τηρείται στους τριτοβάθμιους του 50.92. με το ποσό που αντιστοιχεί στον καθένα.

— του λογαριασμού 73 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών" (και τριτοβάθμιου του με τίτλο «προμήθεια Ενώσεως από πωλήσεις προϊόντων παραγωγών - μελών»), με το ποσό της προμήθειας της Ενώσεως.

— του λογαριασμού 75.10 "εισπραττόμενα έξοδα πωλήσεως προϊόντων Παραγωγών.

γ) Τα πραγματοποιούμενα από την Ένωση έξοδα, για την προετοιμασία και πραγματοποίηση της πωλήσεως των προϊόντων των παραγωγών, καταχωρούνται (στη χρέωση) των αρμόδιων λογαριασμών κατ' είδος εξόδου της Ομάδας 6 του Ε.Γ.Α.Σ. (γιατί τα έξοδα αυτά βαρύνουν την Ένωση).

δ) Για τις πωλήσεις προϊόντων των παραγωγών, που πραγματοποιούνται από αντιπροσώπους, με βάση τα δεδομένα των εκκαθαρίσεων κ.λπ. χρεώνεται ο λογαριασμός 30 «πελάτες" και οικείος δευτεροβάθμιας του (ο 30.90 "αντιπρόσωποι, πωλήσεις προϊόντων παραγωγών", ο οποίος θα αναλύεται σε τριτοβάθμιους κατά αντιπρόσωπο), με το αντίτιμο της πωλήσεως και τον Φ.Π.Α. και πιστώνεται:

— ο πιο πάνω λογαριασμός 50.91 «πωλήσεις προϊόντων παραγωγών», με το αντίτιμο της πωλήσεως.

— ο λογαριασμός 54.00 Φ.Π.Α. (και οικείος τριτοβάθμιος του κ.λπ.), με τον Φ.Π.Α., ο οποίος θα χρεωθεί με την απόδοση του Φ.Π.Α.

Η Γνωμάτευση αυτή (123/1860/11.1.1993) καθώς και η 105/1800/7.10.1992 βασίζονται στην τότε ισχύουσα νομοθεσία και πρέπει να μην εφαρμόζονται. Οι υπαγόμενοι στο Ν. 2810/2000 Αγροτικοί Συνεταιρισμοί οφείλουν να διενεργούν τακτικό ετήσιο λογιστικοδιαχειριστικό έλεγχο από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Σχόλια: Σε αυτό το σημείο έχουμε να παρατηρήσουμε ότι το Σ.Λ.Ο.Τ. προκειμένου να βγάλει τη γνωμάτευσή του, βασίζεται πάνω στο λανθασμένο περιεχόμενο του ερωτήματος αντί να λάβει υπ' όψη τις ισχύουσες διατάξεις και τα πραγματικά γεγονότα. Έτσι ως αποτέλεσμα έχουμε μια λανθασμένη γνωμάτευση η

οποία παραβλέπει και το σχετικό άρθρο περί προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (άρθρο 2 παραγρ.2 του Π.Δ. 226/1992).

Σχετικά με τα παραπάνω έχει εκδοθεί μια Τεχνική Οδηγία σύμφωνα με το άρθρο 9 του Π.Δ. 880/1992 για τη διευκόλυνση του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την οποία θεωρήσαμε σκόπιμο να παραθέσουμε όπως ακριβώς ανακοινώθηκε.

Τεχνική οδηγία Εποπτικού Συμβουλίου Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
880/26.3.2004

Σας γνωστοποιούμε προς ενημέρωσή σας, ότι το Εποπτικό Συμβούλιο κατά την υπ' αριθ. Δ39/1/24.3.2004 συνεδρίασή του, αφού έλαβε υπόψη του τη άποψη του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. επί ερωτήματος που ετέθη από εταιρία ελεγκτών, αναφορικά ορισμένων στοιχείων με την εμφάνιση ορισμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, αποφάσισε ομόφωνα όπως σας γνωστοποιηθούν τα ακόλουθα:

α) Η γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 123/1860/1993, έχει εκδοθεί με βάση την οργανωτική δομή των Αγροτικών Συνεταιρισμών που προέβλεπε η ισχύουσα το έτος 1993 νομοθεσία. Με το νόμο όμως 2810/2000 ρυθμίζεται διαφορετικά ο ρόλος και η σχέση του Συνεταιρισμού με τα μέλη του, καθόσον στο νόμο αυτό ορίζονται τα εξής :

(αα) Στο άρθρο 1 ορίζεται ότι « η Αγροτική Συνεταιριστική Οργάνωση (ΑΣΟ) είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, αμοιβαία βοήθεια των μελών της, την οικονομική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μιας συνιδιοκτήτης επιχείρησης» (δηλαδή ο Συνεταιρισμός χαρακτηρίζεται επιχείρηση με συνιδιοκτήτες τα μέλη του).

(αβ) Στο άρθρο 19 ορίζεται ότι:

- «από τα ακαθάριστα του ΑΣΟ αφαιρούνται οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοικαι το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσεως, το οποίο περιλαμβάνει πλεόνασμα και κέρδη»

- « Τα κέρδη που προέρχονται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελούνται από το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο».
- «Τα πλεονάσματα που προέρχονται από τις κατά το άρθρο 8 συναλλαγές της συνεταιριστικής οργάνωσης με τα μέλη της». Στο άρθρο δε 8 ορίζεται ότι «στην έννοια της συναλλαγής περιλαμβάνεται το άθροισμα της αξίας των προϊόντων, των εφοδίων και των υπηρεσιών που παρέχονται στα μέλη από τον Συνεταιρισμό, καθώς και των προϊόντων που τα μέλη διαθέτουν σε αυτόν ή μέσω αυτού σε τρίτους».

β) Από της προεκτεθείσες διατάξεις προκύπτει σαφέστατα ότι ο Συνεταιρισμός δε διενεργεί πωλήσεις για λογαριασμό των μελών του. Ουσιαστικά στις διατάξεις αυτές περιγράφονται τα ποσά από τα οποία πρέπει να αποτελούνται οι δύο πρώτοι λογαριασμοί της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων Χρήσεως του Ε.Γ.Α.Σ. «Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)» και «Κόστος Πωλήσεων».

γ) Κατόπιν των προεκτεθέντων, το Επιστημονικό Συμβούλιο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, οι υπαγόμενοι στις διατάξεις Ν.2810/2000 Συνεταιρισμοί πρέπει να καταχωρούν τα παραλαμβανόμενα από τα μέλη του προϊόντα ως αγρότες (ενδεχομένως αρχικά με προσωρινές τιμές) σε υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 20 ή 24, ανάλογα αν θα πωληθούν αυτούσια ή μετά από επεξεργασία (με κατάλληλους τίτλους όπως «Αγορές εμπορευμάτων από τα μέλη» ή «αγορές πρώτων υλών από τα μέλη».

Τα έσοδα από τις πωλήσεις θα καταχωρούνται σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των πρωτοβαθμίων 70 και 71, τα δε αποτελέσματα κατ' είδος (ενδεχομένως και κατά μέλος) προσδιορίζονται σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής 96.70 και 96.71».

ΑΘΗΝΑ 8 Απριλίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 20/8.4.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.20/332

ΘΕΜΑ: Ποιες εταιρίες και υπό ποιες προϋποθέσεις υποχρεούνται να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με το σύστημα κάθετης ή οριζόντιας ενοποίησης

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο επιτροπής κεφαλαιαγοράς Α.Π. ΕΚ 440/10-2-2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων σας για θέματα λογιστικής τυποποίησης βάσει του άρθρου 4 του ν. 3148/2003, παρακαλούμε να μας γνωρίσετε τις απόψεις σας επί του παρακάτω θέματος που αντιμετωπίζουμε:

Η εταιρία Α, οι μετοχές της οποίας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, συμμετέχει κατά ποσοστό 25% περίπου στο μετοχικό κεφάλαιο της μη εισηγμένης εταιρίας Β. Την απόλυτη πλειοψηφία των μετοχών των εταιριών Α και Β κατέχει το ίδιο φυσικό πρόσωπο. Οι εταιρίες Α και Β δραστηριοποιούνται σε διαφορετικούς υποκλάδους του ίδιου κλάδου. Το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας Α απαρτίζεται από 10 άτομα, το δε διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας Β από 11 άτομα. Υπάρχουν 9 κοινά μέλη (φυσικά πρόσωπα) που συμμετέχουν στα διοικητικά συμβούλια των δύο εταιριών Α και Β. Το σύνολο του ενεργητικού της εταιρίας Α είναι μεγαλύτερο από το σύνολο του ενεργητικού της εταιρίας Β.

Η εταιρία Α καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζοντας τη μέθοδο της ολικής ενσωμάτωσης, επικαλούμενη τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 90 του Κ.Ν. 2190/1920, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 5 περ. α υποπερίπτωση δ.δ. του άρθρου 42ε του ίδιου νόμου (κάθετη ενοποίηση). Από τα εκτεθέντα όμως πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι η εταιρία Α ενδεχομένως οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες καταστάσεις και με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 96 του νόμου 2190/1920 (οριζόντια ενοποίηση).

Εάν γίνει δεκτό ότι η εταιρία Α υπόκειται στις διατάξεις τόσο περί κάθετης όσο και περί οριζόντιας ενοποίησης, γεννώνται τα παρακάτω ερωτήματα:

α. Οφείλει η εταιρία Α να καταρτίζει και να δημοσιεύει δύο διαφορετικές σειρές ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή κάθετης και οριζόντιας ενοποίησης. Μήπως οι δύο σειρές ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι ταυτόσημες Εάν όχι, (δηλαδή εάν δεν έχει υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης ξεχωριστών καταστάσεων) με ποια από τις δύο μεθόδους έπρεπε αυτές να καταρτιστούν;

β. Στην περίπτωση οριζόντιας ενοποίησης, κατ' αρχήν δεν τίθεται ζήτημα παράθεσης δικαιωμάτων μειοψηφίας, δοθέντος ότι η οριζόντια ενοποίηση κατά κανόνα αφορά εταιρίες οι οποίες δεν συμμετέχουν ή μια στο κεφάλαιο της άλλης. Αλλά στην προκειμένη περίπτωση που υπάρχει συμμετοχή της εταιρίας Α στην εταιρία Β, στις κατ' επιταγή του άρθρου 96 του Κ.Ν. 2190/1920 ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας Α (οριζόντιας ενοποίησης) πρέπει να παρατίθενται τα δικαιώματα μειοψηφίας.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ:

1. Σύμφωνα με την παράγραφο 1α του άρθρου 96 του Κ.Ν. 2190/1920 στην κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υποχρεούται κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο, εφ' όσον α) η επιχείρηση αυτή, καθώς και μια ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτωση α, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού της, ή β) τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42^ε παράγρ. 5 περιπτ. α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων καταστάσεων.

2. Εφ' όσον η εταιρεία Α (η μητρική) συμμετέχει και μάλιστα κυριαρχικά (με ποσοστό άνω του 20%) στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας Β (της θυγατρικής), η ενοποίηση γίνεται με τη μέθοδο της κάθετης ενσωμάτωσης κατά την οποία

εμφανίζονται τα δικαιώματα της μειοψηφίας. Το γεγονός ότι ταυτόχρονα οι δύο εταιρίες έχουν υπαχθεί υπό ενιαία Διοίκηση δε σημαίνει ότι επιβάλλεται η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και με τη μέθοδο της ολικής (οριζόντιας) ενσωμάτωσης, δεδομένου ότι η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοστεί όταν δεν υπάρχουν συμμετοχές και συνεπώς δικαιώματα μειοψηφίας.

3. Συνεπώς η εταιρία Α οφείλει να καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνο με μία μέθοδο, τη μέθοδο της κάθετης ενοποίησης όπου υποχρεωτικά εμφανίζονται και τα δικαιώματα μειοψηφίας.

Σχόλια: Η γνωμάτευση είναι σαφής και στηρίζεται σε ήδη δημοσιευμένους νόμους. Εφ'όσον η μητρική συμμετέχει με ποσοστό πάνω από 20% στην θυγατρική και υπάγονται υπό ενιαία διεύθυνση η μόνη μέθοδος ενοποίησης είναι η κάθετη.

ΑΘΗΝΑ 15 Μαΐου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.21/15.5.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.21/333

ΘΕΜΑ: Σε ποιους λογαριασμούς καταχωρούνται οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις από κοινοτικά προγράμματα - οι δαπάνες που γίνονται για τα προγράμματα αυτά - τα ποσά των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων που μεταβιβάζονται σε άλλους δικαιούχους

ΣΧΕΤΙΚΑ: Επιστολή εταιρίας «διεθνείς υπηρεσίες περιβάλλοντος & ποιότητας Α.Ε.» της 23 Απριλίου 2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

Ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ & ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ Α.Ε. επιχορηγείται από την κοινότητα με 4 προγράμματα. Από τα 4 προγράμματα στα 2 είναι αρχηγός, που σημαίνει ότι εισπράττει όλο το πακέτο της χρηματοδότησης και στην συνέχεια μοιράζει τα χρήματα στα κράτη - μέλη με τιμολόγιο που εκδίδουν προς την εταιρεία.

Στην συνέχεια η εταιρεία προβαίνει σε διάφορες δαπάνες καθώς και σε αγορές παγίων που επιδοτούνται από τα εν λόγω κοινοτικά προγράμματα. Στο σημείο αυτό σημειώνω ότι τα κοινοτικά προγράμματα αφορούν την έρευνα και την ανάπτυξη.

Τα ερωτήματα μου είναι τα εξής :

1. Σε ποιον λογαριασμό καταχωρείται το ποσό της επιχορήγησης
2. Σε ποιους λογαριασμούς καταχωρούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται (έξοδα ταξιδιών, γραφική ύλη, μισθοί προσωπικού, αμοιβές συνεργατών κ.λπ.) καθώς και οι αγορές παγίων
3. Σε ποιον λογαριασμό καταχωρείται το τιμολόγιο που εκδίδει το κράτος -μέλος προς την εταιρεία για το ποσό της επιχορήγησης που δικαιούται (το κράτος - μέλος) στις περιπτώσεις που η ανώνυμη εταιρεία είναι αρχηγός.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

1. Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από την ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ για την εκτέλεση ερευνητικών προγραμμάτων μπορεί να τις καταχωρούνται στην ΠΙΣΤΩΣΗ του λογαριασμού 74.03 «Ειδικές Επιχορηγήσεις -Επιδότησεις» ο οποίος δημιουργήθηκε με βάση τη ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν. 41/1063/1989 του Ε.Σ.Υ.Α. και σε κατάλληλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανάλογα με τα επιχορηγούμενα προγράμματα ή άλλες πληροφοριακές σας ανάγκες.

2. Οι δαπάνες που γίνονται για την υλοποίηση των επιχορηγούμενων προγραμμάτων καταχωρούνται στους κατάλληλους λογαριασμούς της ομάδας 6 του Ε.Γ.Α.Σ.

3. Το κόστος των παγίων που αγοράζονται για την υλοποίηση των προγραμμάτων που επιχορηγούνται, εφ' όσον μετά την εκτέλεση του προγράμματος πρόκειται να παραμείνουν στην επιχείρηση, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1 του Ε.Γ.Α.Σ., το δε αντίστοιχο ποσό μεταφέρεται από το λογαριασμό 74.03 και τον οικείο τριτοβάθμιο στο λογαριασμό 41.10 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ» ο λογαριασμός αυτός (ο 41.10) λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.402 περίπτωση 8 υποπερίπτωση γ του Ε.Γ.Α.Σ.

4. Τα ποσά που δίδονται (μοιράζονται) σε άλλους δικαιούχους άλλων κρατών εάν μεν είναι γνωστά κατά τη λήψη της επιχορήγησης από την εταιρία σας, καταχωρούνται στην πίστωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 53 «πιστωτές διάφοροι» και σε έναν από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 51.91 - 51.97 και σε κατάλληλους τριτοβάθμιους. Όταν τα ποσά αυτά αποδοθούν στους τρίτους δικαιούχους, οι πιστωθέντες λογαριασμοί χρεώνονται και κατά την πλήρη εξόφληση τους εξισώνονται. Εάν όμως τα ποσά αυτά δεν είναι γνωστά κατά τη λήψη της επιχορήγησης, αλλά προσδιορίζονται αργότερα και αφορούν πρόγραμμα ή έργο για το οποίο η εταιρία σας δεν έχει οποιαδήποτε ανάμιξη και ευθύνη μεταφέρονται υπό μορφή αντλογισμού από το λογαριασμό 74.03 και τον οικείο υπολογαριασμό στην πίστωση του κατάλληλου υπολογαριασμού του 53 που αναφέρουμε προηγούμενα.

Σχόλια σπουδαστριών: σύμφωνα με την γνωμάτευση αυτή, οι επιχορηγήσεις από κοινοτικά προγράμματα θεωρούνται έσοδα για την επιχείρηση (αυξάνουν την ρευστότητα της επιχείρησης), εμφανίζονται στην ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 74.03 δείχνοντας καλύτερη εικόνα του ισολογισμού και αυξημένα αποτελέσματα χρήσης από την άλλη, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την υλοποίηση της επιχορήγησης (π.χ. έξοδα ταξιδιών) θεωρούνται έξοδα τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση που τα πραγματοποιεί. Αυτά τα έξοδα με την σειρά τους επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης και τον ισολογισμό καθώς εμφανίζονται μειωμένα. Τα πάγια που παραμένουν στην επιχείρηση μετά την υλοποίηση της επιχορήγησης, θεωρούνται πάγια της επιχείρησης και εμφανίζονται στην ομάδα 1 και αυξάνουν το ενεργητικό του ισολογισμού. Η διανομή της επιχορήγησης σε τρίτους δικαιούχους σε περίπτωση που είναι γνώστη η επιχορήγηση και σε περίπτωση που δεν είναι αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο, και στις 2 περιπτώσεις μειώνεται το ενεργητικό.

Πρόκειται για μία γνωμάτευση που κάνει πιο ξεκάθαρη την εικόνα σχετικά με τις επιχορηγήσεις και τις δαπάνες. Δεν είναι μια γνωμάτευση που μπορεί να αλλάξει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, αν λάβουμε υπ' όψη ότι έτσι χειρίζονται έτσι κι αλλιώς τα αντίστοιχα γεγονότα.

ΑΘΗΝΑ 21 Ιουνίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 22/21.6.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.22/334

ΘΕΜΑ: Κατάρτιση σχεδίου κοινής υπουργικής απόφασης για την τροποποίηση διατάξεων του κλαδικού λογιστικού σχεδίου ΟΤΑ Α' βαθμού Π.Δ. 315/1999 σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 5 του νόμου 3202/2003

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο του υπουργείου εσωτερικών - δημόσιας διοίκησης και αποκέντρωσης ΑΠ.14670/3.3.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ

ΘΕΜΑ: Αποστολή σχεδίου Κοινής Υπουργικής Απόφασης περί τροποποίησης διατάξεων του Π.Δ. 315/1999. Σας αποστέλλουμε συνημμένα, σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή, σχέδιο Κοινής Απόφασης των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, αναφορικά με την προσαρμογή του Π.Δ. 315/1999, περί του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου του ΟΤΑ Α' βαθμού, στο νέο τύπο προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων, όπως αυτός καθορίσθηκε με την αριθμ. 7028/3-2-2004 (ΦΕΚ 253/9-2-2004) όμοια Απόφαση, φωτοαντίγραφο της οποίας επίσης επισυνάπτεται. Επί του ανωτέρω σχεδίου παρακαλούμε για τις απόψεις σας, καθώς και για την διατύπωση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 28 του Ν. 3202/2003 και του άρθρου 4 του Ν. 3148/2003 γνώμης του Σ.Λ.Ο.Τ.

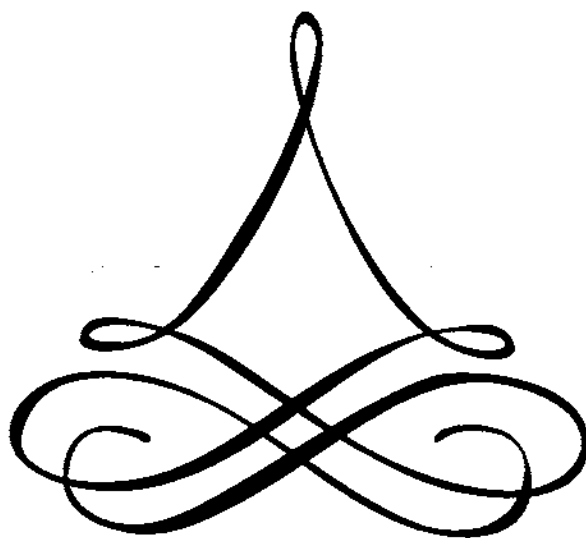
Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

Μετά την τροποποίηση του κώδικα κατάταξης εσόδων - εξόδων του προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων που έγινε με την υπ' αριθ. 7028/3-2-2004 κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης, Οικονομίας και Οικονομικών. Κρίνεται αναγκαία η σχετική προσαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των ΟΤΑ Α' Βαθμού του Π.Δ. 315/1999. Στα πλαίσια της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Νόμου 3202/2003 και του άρθρου 4 του Νόμου 3148/2003 το Σ.Λ.Ο.Τ. υποβάλλει προς έγκριση και υπογραφή το τροποποιημένο

ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ των ΟΤΑ Α' Βαθμού (Π.Δ. 315/1999) πλήρως προσαρμοσμένο προς τον νέο τύπο προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων της χώρας.

Σχόλια σπουδαστριών: Στην παραπάνω γνωμάτευση το Σ.Λ.Ο.Τ. διαπραγματεύεται ένα θέμα που έχει να κάνει με την τροποποίηση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου του ΟΤΑ και διευκρινίζει ότι είναι προσαρμοσμένο προς το νέο τύπο προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων της χώρας. Πρόκειται για μια διευκρινιστική γνωμάτευση, χωρίς κάποιο ιδιαίτερο ενδιαφέρον και χωρίς κάποια επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.



ΑΘΗΝΑ 21 Ιουνίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 23/21.6.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.23/335

ΘΕΜΑ: Νομιμότητα συνταχθέντος ισολογισμού 31.12.2002 ανώνυμου εταιρίας «ΑΦΟΙ ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΙ Α.Ε.»

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο της νομαρχίας Αθήνας ΑΠ. 1298/21.4.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΤΗΣ ΝΟΜΑΡΧΙΑΣ ΑΘΗΝΑΣ

Στο παραπάνω έγγραφο της ΝΟΜΑΡΧΙΑΣ ΑΘΗΝΑΣ αναφέρονται τα εξής :

ΘΕΜΑ: Ισολογισμός χρήσης 31.12.2002

Μετά από τον έλεγχο του υποβληθέντος στην υπηρεσία μας Αναμορφωμένου Ισολογισμού της 31-12-2002 της εταιρίας ; «Αφοι Βασιλόπουλοι Α.Ε.», παρατηρήσαμε ότι, στο Πιστοποιητικό του Ορκωτού Ελεγκτή που συνοδεύει τον ως άνω Ισολογισμό υπάρχει η παρατήρηση ότι: «Το ποσό των εκ ΕΥΡΩ 43.276,25 που εμφανίζεται στο λογαριασμό «Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία», υπολείπεται κατά ΕΥΡΩ 200.154,88 του ποσού της προβλέψεως που θα έπρεπε να είχε σχηματιστεί. Μέτοχοι της εταιρείας εκπροσωπώντας το 45% του Μ.Κ. με τις Α.Π.: 14378/12-2-03 και 14673/22-12-03 αναφορές τους ζητούν την αναμόρφωση του ως άνω Ισολογισμού, καθόσον θεωρούν μη σύννομη τη μεταφορά από το λογαριασμό αυτό ΕΥΡΩ 112.263 στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» για συμψηφισμό των φορολογικών διαφορών προηγούμενων χρήσεων, σύμφωνα και με την σχετική παρατήρηση του Ορκωτού Ελεγκτή. Με το έγγραφο μας 14673/14-1 -2004 γνωστοποιήσαμε στην εταιρεία ότι η αναμόρφωση του Ισολογισμού η οποία πραγματοποιήθηκε με συμψηφισμό του κονδυλίου 112.263 ΕΥΡΩ, των λογιστικών διαφορών (διαφορές φορολογικού ελέγχου), με αναλόγου ύψους ποσό από τον λογαριασμό των προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, δεν έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/20 και ότι κατά την άποψη μας τα κέρδη χρήσεως 2002

ΕΥΡΩ 113.439,97 έπρεπε να είχαν διατεθεί για την κάλυψη των διαφορών φορολογικών ελέγχων προηγούμενων χρήσεων που ανέρχεται στο ποσό των ΕΥΡΩ 112.263 και καλούσαμε την εταιρεία να προβεί άμεσα στην σχετική αναμόρφωση.

Τέλος, η εταιρεία με το έγγραφο της με Αριθμ. Πρωτ. 1298/16-2-2004 εκφράζει την διαφωνία της με τις θέσεις της υπηρεσίας μας, επικαλούμενη το άρθρο 42 της Τέταρτης Οδηγίας του Συμβουλίου της Ε.Ε. της 25-7-1978, που ορίζεται ότι «Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα ποσά που είναι απαραίτητα», επισυνάπτοντας και το από 12-2-2004 διευκρινιστικό έγγραφο του ορκωτού Ελεγκτή με θέμα «Προβλέψεις Αποζημιώσεις Προσωπικού».

Ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων, παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν η εταιρεία νόμιμα συνέταξε τον προαναφερθέντα Ισολογισμό χρήσης 31-12-2002 αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό του λογαριασμού «Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» και την μεταφορά μέρους του ποσού αυτού προς συμψηφισμό του λογαριασμού «Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων», αφού ληφθούν υπόψη το από 3-11-2003 πιστ/κο και το από 12-2-2004 συμπληρωματικό διευκρινιστικό έγγραφο του ίδιου Ορκωτού Ελεγκτή.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

α) Οι προβλέψεις αποζημίωσης του προσωπικού της επιχείρησης, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, αποτελεί οργανική δαπάνη εκμεταλλεύσεως η οποία πραγματοποιείται ουσιαστικά κατά τη διάρκεια απασχόλησης του εργαζομένου στην επιχείρηση προσαυξάνοντας το κόστος που αντιπροσωπεύουν οι τρέχουσες αποδοχές του, ανεξάρτητα από τον χρόνο που η δαπάνη αυτή εκκαθαρίζεται και καταβάλλεται στον δικαιούχο.

β) Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών είναι υποχρεωτικός ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα σύμφωνα και με την παραγρ. 2.2.405 εδάφιο 5 περίπτωση α του Ε.Γ.Λ.Σ. του Π.Δ. 1123/1980, το άρθρο 42ε παρ. 14 του Κ.Ν. 2190/1920, το ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 - και την Γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 20/935/1987.

γ) Δυνατότητα καταχώρησης της δαπάνης «προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» στο λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς Απόσβεσης» δόθηκε κατά την πρώτη εφαρμογή της σχετικής διάταξης του άρθρου 42ε παρ. 14 του Κ.Ν. 2190/1920 το 1986/1987 και αφορούσε τις συσσωρευμένες προβλέψεις των προ του 1987 χρήσεων. Το ποσό των

συσσωρευμένων αυτών προβλέψεων δόθηκε η δυνατότητα να το αποσβέσουν οι επιχειρήσεις ισόποσα κατά τη διάρκεια πέντε διαχειριστικών χρήσεων.

δ) Από τα αναφερόμενα προηγούμενα, στις παραγρ. α-γ, προκύπτει ότι η εταιρία:

1) εσφαλμένα ενήργησε μειώνοντας το ποσό των προβλέψεων ή μη δημιουργώντας προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία κατά ποσό 200.154,86 € σύμφωνα με την έγγραφη πιστοποίηση, της 12.2.2004 του ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ - ΛΟΓΙΣΤΗ κ. Σπύρου Κ. Παπακωνσταντίνου

2) Εσφαλμένα επίσης μετέφερε στον ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ από το Λογαριασμό ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ το ποσό των 112.263,00 € με σκοπό να συμψηφίσει ισόποσο κονδύλι «ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ» και να αλλοιώσει το καθαρό Αποτέλεσμα της χρήσεως από ζημία 198.977,91 € σε κέρδος 113.439,97 €.

Τα ποσά αυτά προκύπτουν ως εξής:

Κέρδη ως ο λογαριασμός αποτελεσμάτων		
περιόδου 1/1/-31/12/2002		€ 113.439,97
Αφαιρούνται: Διαφορά επί έλαττον προβλέψεων		
αποζημίωσης προσωπικού λόγω		
εξόδου από την υπηρεσία	€ 200.154,86	
Διαφορές φορολογικού ελέγχου		
προηγούμενων χρήσεων	€112.263	(312.417,86)
Τελική ζημία της 31.12.2003	€	(198.977,89)

3) Έτσι τόσο η κατάσταση Ισολογισμού της 31.12. 2002 όσο και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως 1/1- 31/12/2002 είναι ανακριβείς, αντίθετες με τις ισχύουσες θεσμοθετημένες διατάξεις και τις αρχές της Λογιστικής επιστήμης.

ε) Με βάση τα προηγούμενα πρέπει η εταιρία να αναμορφώσει τόσο τον Ισολογισμό της όσο και την κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσεως 1/1-31/12/2002 καθώς και τον πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων χρήσεως 2002, με βάση τα αναφερόμενα παραπάνω και τις παρατηρήσεις του Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή.

Σχόλια σπουδαστριών: σύμφωνα με την γνωμάτευση αυτή θα πρέπει να διενεργούνται προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, γιατί σε αντίθετη περίπτωση εμφανίζεται εσφαλμένα καλύτερος ισολογισμός. Επομένως, επιχειρήσεις που δεν έχουν διενεργήσει προβλέψεις υποχρεούνται σε αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων. Ουσιαστικά εδώ δημιουργείται το θέμα της φορολογικής παρέμβασης στις λογιστικές καταστάσεις που είναι απαράδεκτη καθώς από την φορολογία εισοδήματος δεν προβλέπεται αναγνώριση της δαπάνης για πρόβλεψη ως εσόδου εκπιπόμενου από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας άρα πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά και να πληρωθεί ο ανάλογος φόρος εισοδήματος. Έτσι εδώ παρατηρούμε το φαινόμενο της σύγκρουσης λογιστικής επιστήμης και φορολογικής πολιτικής του κράτους.

ΑΘΗΝΑ 21 Ιουνίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 24/21.6.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ 24/336

ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός από τον εκμισθωτή της αξίας ανεγερθέντος κτιρίου σε μισθωμένο οικόπεδο.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο γενικής διεύθυνσης φορολογίας υπουργείου οικονομίας οικονομικών ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 053482/10747/Β0012/28.6.2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΘΕΜΑ: Ανέγερση κτιρίου σε έδαφος κυριότητας τρίτου

Προκειμένου η υπηρεσία μας να αποφανθεί για τα θέματα φορολογίας εισοδήματος που ανακύπτουν σε περίπτωση ανέγερσης κτιρίου από επιχείρηση σε μισθούμενο οικόπεδο άλλης επιχείρησης, σας παρακαλούμε να μας απαντήσετε στα ακόλουθα ερωτήματα:

α) Αν η εκμισθώτρια επιχείρηση υποχρεούται να εμφανίσει στα βιβλία της το κόστος ανέγερσης του κτιρίου κατά το χρόνο αποπεράτωσης του κτιρίου ή κατά το χρόνο λήξης της μίσθωσης.

β) Σε περίπτωση που το μισθωτήριο συμβόλαιο υπάρχει ο όρος παράδοσης του μισθίου στην αρχική μορφή, δηλαδή χωρίς το κτίριο, αν το κόστος ανέγερσης του κτιρίου θα εμφανιστεί ή όχι στα βιβλία της εκμισθώτριας επιχείρησης.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

(α) Σύμφωνα με την παραγρ. 2.2.105 υποπαραγρ. 5 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/80). Στους λογαριασμούς: 11.07 «Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων». «Λοιπά Τεχνικά Έργα σε ακίνητα τρίτων» και 11.10 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεως γηπέδων τρίτων», παρακολουθούνται (από τον μισθωτή του) τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, με τα την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: (α) Το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, (β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και (γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων. Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους με τον όρο ότι ο Συν/της αποσβέσεως που προσδιορίζονται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησής τους δεν θα είναι μικρότερος από τον Συν/τη που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία.

(β) Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι:

- Ο εκμισθωτής του ακινήτου - οικοπέδου, δεν παρακολουθεί στα βιβλία του τίποτα από ότι γίνεται σε αυτό από τον μισθωτή ενοικιαστή. Μόνο ο μισθωτής θα εμφανίσει στα βιβλία που τηρεί και στους λογαριασμούς που αναφέρονται στην παράγραφο α (11.07,11.08,11.09,11,10 κ.λπ.) το κόστος ανεγέρσεως του κτιρίου και των τεχνικών έργων, το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών στα κτήρια ή τεχνικά έργα, τις δαπάνες διαμορφώσεως των εδαφικών εκτάσεων κ.λπ.
- Εάν ο μισθωτής έχει αναλάβει την συμβατική υποχρέωση παραδόσεως στον εκμισθωτή του μισθίου (του οικοπέδου) στην αρχική του μορφή (στην κατάσταση που το παρέλαβε) ουδεμία επίσης εγγραφή ή καταχώρηση στα βιβλία του ενεργεί, ο εκμισθωτής σχετική με δαπάνες ανέγερσης σε αυτό κτιρίων, κατασκευής τεχνικών έργων, κατεδάφισης αυτών των κτιρίων ή άλλων τυχόν

εργασιών αποκατάστασης του μισθίου στην αρχική του κατάσταση ή μορφή.

- Σε περίπτωση που ο μισθωτής παραδίδει στον εκμισθωτή το οικόπεδο μαζί με τα ανεγερθέντα πάνω σε αυτό κτίσματα, τεχνικά έργα κ.λπ., ο εκμισθωτής, κύριος του οικοπέδου με σκοπό να εμφανίσει στα βιβλία του και στις βάσει αυτών καταρτιζόμενες Λογιστικές καταστάσεις Ισολογισμού κ.λπ., την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησής του, κατ' εφαρμογή και των διατάξεων της παραγρ. 2 του άρθρου 42^ο του Κ.Ν. 2190/1920, πρέπει να καταχωρίσει στα βιβλία του την πραγματική αξία των κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λπ. που περιέρχονται σε αυτόν άνευ ανταλλάγματος, με βάση αξιόπιστη εκτίμηση της πραγματικής αξίας τους και να πιστώσει με το ποσό της αξίας αυτής ειδικό λογαριασμό Αποθεματικού αναπροσαρμογής του 4196 «Αποθεματικό από αξία κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λπ. αποκτώμενων άνευ ανταλλάγματος από εκμισθωτή ακινήτου στο οποίο ανεγέρθηκαν από τον μισθωτή».

Ο Φορολογικός Χειρισμός του αποθεματικού αυτού ανήκει στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση αφορά κυρίως τον εκμισθωτή ο οποίος διενεργεί δαπάνη και έργο. Ο μισθωτή έχει εξουσία πάνω στο κτίριο και όχι στο οικόπεδο επειδή όμως τα κτίσματα υπεράνω του οικοπέδου ανήκουν και αυτά στο οικόπεδο δημιουργούνται φορολογικά θέματα. Από λογιστική άποψη και με την αρχή της Λογιστικής ότι υποχρεούμαστε να παρακολουθούμε τις μεταβολές της περιουσίας κάθε επιχείρησης ξεχωριστά όσο καιρό το οικόπεδο είναι εκμισθωμένο σωστά το Σ.Λ.Ο.Τ. απαντά ότι οι κινήσεις (δαπάνες) που αφορούν το κτίσμα που αποφέρουν στην επιχείρηση του μισθωτή παρακολουθούνται στα βιβλία του. Εδώ να σημειώσουμε ότι οι φορολογικοί έλεγχοι κατά παράβαση της λογιστικής δεοντολογίας δεν αναγνωρίζουν τις δαπάνες αυτές (αποσβέσεις) στον μισθωτή άρα απαιτούσαν περισσότερο φόρο εισοδήματος και συγχρόνως στον εκμισθωτή τηρούσαν υπεραξία και φόρους επειδή ο μισθωτής παρέδιδε στο τέλος τη μίσθωση και το χρησιμοποιημένο κτίριο. (Στο Σ.Λ.Ο.Τ. στην παρούσα γνωμάτευση δεν παίρνει φορολογική θέση.)

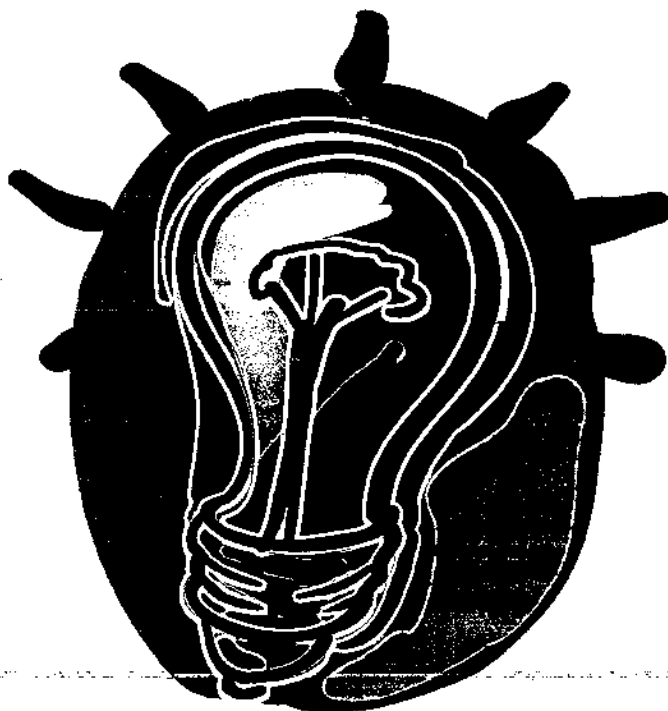
ΑΘΗΝΑ 20 Νοεμβρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ.42/20.11.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.25/337

ΘΕΜΑ: Τρόπος ανάπτυξης και μηχανογραφικής ενημέρωσης των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. πέραν του τρίτου βαθμού.

Σχόλια: Η παραπάνω γνωμάτευση παραλείπεται γιατί το ερώτημά της απαντάται απο τη γνωμάτευση 11/323/2004: Υποχρεωτική τήρηση τριτοβάθμιων λογαριασμών που ορίζονται από τις γνωματεύσεις του Σ.Λ.Ο.Τ.



ΑΘΗΝΑ 14 Οκτωβρίου 2004

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ.42/14.10.2004

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.26/338

ΘΕΜΑ: Χρόνος και τρόπος βεβαιώσεως νομοθετημένων πόρων η εσόδων Ν.Π.Δ.Δ.

ΣΧΕΤΙΚΑ: Έγγραφο του γενικού χημείου του κράτους ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.3018555/9995/15-9-2004

Α. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

ΘΕΜΑ: « Έλεγχος των βεβαιωτικών παραστατικών εσόδων».

Στο Γενικό Χημείο του Κράτους λειτουργεί το Ειδικό Ταμείο Ελέγχου Παραγωγής και Ποιότητας Αλκοόλης Αλκοολούχων Ποτών (Ε.Τ.Ε.Π.Π.Α.Α.).

Το Ε.Τ.Ε.Π.Π.Α.Α. αποτελεί Ν.Π.Δ.Δ. εποπτευόμενο από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

Ιδρύθηκε με το Ν. 2964/1922 και διοικείται από πενταμελές Διοικητικό Συμβούλιο. Πόροι του είναι :

α) Ποσοστό 4% επί του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης της αιθυλικής αλκοόλης, του ζύθου και των ενδιάμεσων προϊόντων

β) Τα τέλη, παράβολα και πρόστιμα που εισπράττονται κατά την εκτέλεση του έργου του Γ.Χ.Κ. καθώς και η αποζημίωση που καταβάλλεται για την παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες και

γ) Επιχορηγήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα κοινοτικά προγράμματα που εκτελούνται από το Γ.Χ.Κ.

Η πληρωμή των ανωτέρω πόρων γίνεται στην Τράπεζα της Ελλάδος. Το σχετικό βεβαιωτικό έγγραφο (παραστατικό) με βάση το οποίο πρέπει να γίνεται η πληρωμή του ποσού στην Τράπεζα αποστέλλεται στο Γ.Χ.Κ. με αρκετή καθυστέρηση από τις Χημικές Υπηρεσίες στα Τελωνεία.

Κατά το παρελθόν συνέβη το καταβαλλόμενο ποσό από τον υπόχρεο στην Τράπεζα της Ελλάδος να είναι διαφορετικό (σημαντικά μικρότερο)από εκείνο που περιλαμβάνονται στη βεβαίωση της τελωνειακής αρχής.

Επίσης ποσό που έπρεπε να κατατεθεί στον λογαριασμό υπ' αριθμ. 26625/4 (Ε.Τ.Ε.Π.Π.Α.Α.) κατετέθη από λάθος στο Ταμείο Πυροσβεστικού Σώματος.

Σχετικά παραστατικά σας επισυνάπτουμε.

Το ερώτημα που ανακύπτει είναι εάν ο έλεγχος των βεβαιωτικών εγγράφων των εσόδων πρέπει να προηγείται του κλεισίματος του Ισολογισμού της αυτής οικονομικής χρήσης.

Είναι παραδείγματος χάριν ενδεχόμενο, λόγω καθυστέρησης αποστολής στο Γ.Χ.Κ. από τις Χημικές Υπηρεσίες του βεβαιωτικού εγγράφου του σχετικού πόρου, στο τέλος της χρήσεως να μην έχουν καταχωρηθεί ποσά εσόδων, τα οποία καίτοι έχουν βεβαιωθεί από την τελωνειακή αρχή δεν έχουν πληρωθεί για οποιονδήποτε λόγο από τους υπόχρεους.

Τότε θα συμβεί έσοδο που ανήκει στη χρήση Χ να καταχωρηθεί σε επόμενη, επειδή τότε θα διαπιστωθεί το πραγματικό του μέγεθος.

Επίσης να διευκρινισθεί η έννοια της βεβαίωσης βάσει των extrait των Τραπεζών σύμφωνα με την παράγραφο 1.1.106. του Π.Δ.205/98.

Παρακαλούμε να έχουμε το συντομότερο δυνατό τις απόψεις σας επί των ανωτέρω θεμάτων.

Β. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ :

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.702. του ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ των Ν.Π.Δ.Δ. του Π.Δ. 205/1998 και την βασική Λογιστική Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων όλα τα Ν.Π.Δ.Δ. συνεπώς και το ΓΕΝΙΚΟ ΧΗΜΕΙΟ του ΚΡΑΤΟΥΣ οφείλουν να λογιστικοποιούν, να καταχωρούν δηλαδή τους Λογαριασμούς Εσόδων της ομάδας 7 του Λογιστικού τους Σχεδίου τους πόρους ή τα έσοδα τους που αφορούν και ανήκουν στον μήνα ή στην χρήση που αυτά γίνονται

απαιτητά και την αφορούν ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο οι πόροι αυτοί ή τα έσοδα αυτά εισπράττονται από το Ν.Π.Δ.Δ. β) Από τα στοιχεία του εγγράφου φαίνεται ότι πριν από την πληρωμή των πόρων αυτών στην ΤΡΑΠΕΖΑ της ΕΛΛΑΔΟΣ, για λογαριασμό του ΓΕΝΙΚΟΥ ΧΗΜΕΙΟΥ του ΚΡΑΤΟΥΣ, γίνεται βεβαίωση αυτών είτε από τις υπηρεσίες του Γ.Χ.Κ. είτε από άλλες υπηρεσίες όπως ΤΕΛΩΝΕΙΑ.

γ) Για λόγους αποτελεσματικής Διαχειρίσεως των πόρων αυτών, αλλά και ορθής πληροφόρησης της Διοίκησης του Γ.Χ.Κ. σχετικά με τις βεβαιωμένες απαιτήσεις των οποίων καθυστερεί η είσπραξη των και προς αποφυγήν απωλειών τέτοιων εσόδων που όπως αναφέρεται στο έγγραφο έχουν σημειωθεί στο παρελθόν, επιβάλλεται να ληφθούν όλα τα αναγκαία μέτρα από την Διοίκηση του Γ.Χ.Κ. ώστε η λογιστικοποίηση των εσόδων του, να γίνεται ταυτόχρονο με την βεβαίωση τους οπωσδήποτε δε όχι αργότερα από το τέλος του μήνα κατά τον οποίον γίνεται η βεβαίωση των πόρων ή των εσόδων του Γ.Χ.Κ.

δ) Εφ'όσον ο ετήσιος προϋπολογισμός του Γ.Χ.Κ. υπερβαίνει το ύψος των ΕΥΡΩ που αντιστοιχούν σε 5 δις Δρ, υπάρχει η υποχρέωση τηρήσεως και της Αναλυτικής Λογιστικής. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται, τα έσοδα και τα έξοδα του Γ.Χ.Κ. να προσδιορίζονται και να λογιστικοποιούνται κατά μήνα ή τρίμηνο οπότε θα καταρτίζονται και οι λογιστικές καταστάσεις ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ και ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.

Σχόλια: Επειδή οι χρήση είναι αυτοτελής, τα έσοδα της χρήσης πρέπει να καταχωρούνται στη χρήση που ανήκουν. Σε διαφορετική περίπτωση αλλοιώνονται τα αποτελέσματα χρήσης και ο ισολογισμός.

ΑΘΗΝΑ 19 Σεπτεμβρίου 2005

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ.42/19.9.2005

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.27/573

ΘΕΜΑ: Υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής όταν εφαρμόζονται Δ.Λ.Π. και τηρούνται τα λογιστικά βιβλία βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ 050919/0032

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

Με την ηλεκτρονική επιστολή σας της 6ης Σεπτεμβρίου 2005 μας ερωτάτε εάν, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην περίπτωση που επιλέξατε να τηρείτε τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας σας σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, έχετε υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής, με τον τρόπο που προδιαγράφεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

Κατά τη γνώμη μας, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., δεν υποχρεούστε να τηρείτε την Αναλυτική Λογιστική, με τον τρόπο που προδιαγράφεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Εννοείται ότι για την κατάρτιση των κατά τα Δ.Λ.Π. χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Με βάση τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τα σχετικά ποσά υπολογίζονται με αρχές και μεθόδους λογισμού οι οποίες δεν μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, εκτός εάν η μεταβολή υπαγορεύεται από αλλαγές στις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ή εάν η μεταβολή οδηγεί σε ορθότερο μερισμό του κόστους. Τα σχετικά μεγέθη του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων, με

βάση τα Δ.Λ.Π., δεν απαιτείται να απεικονίζονται στους λογαριασμούς της Ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική).

Περαιτέρω, εφόσον υποχρεούστε να τηρείτε Αναλυτική Λογιστική με τον τρόπο που προδιαγράφεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., έχοντας επιλέξει να τηρείτε τα λογιστικά σας βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία, τα μεγέθη της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να εναρμονίζονται με τα μεγέθη της Γενικής Λογιστικής και αμφότερα τα μεγέθη αυτά θα προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Επιπλέον, η εταιρεία σας έχει την υποχρέωση να παρέχει στα ελεγκτικά όργανα όλα εκείνα τα στοιχεία και τους υπολογισμούς για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Τέλος, θα πρέπει, στην περίπτωση σας, να υπάρχει και να διατίθεται στα ελεγκτικά όργανα, πλήρης «λογιστική συμφωνία» (reconciliation) μεταξύ των δεδομένων των τηρούμενων λογαριασμών (που προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία) και των σχετικών στοιχείων του κόστους και των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (που προσδιορίζονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.).

ΑΘΗΝΑ 23 Σεπτεμβρίου 2005

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Σ.Λ.Ο.Τ.42/23.9.2005

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ν.28/580

ΘΕΜΑ: Δημοσιοποίηση συνοπτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την εξαμηνιαία περίοδο λήξης 30 Ιουνίου 2005 από εταιρεία που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ στη χρήση 2005.

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ 050923/0001

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ

Με την επιστολή σας της 8 η Σεπτεμβρίου 2005 μας ερωτάτε εάν εταιρεία που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. στη χρήση 2005 και δημοσιοποίησε πλήρεις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 και το Δ.Π.Χ.Π. 1 για την τριμηνιαία περίοδο που έληξε την 31 η Μαρτίου 2005, μπορεί να δημοσιοποιήσει συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την εξαμηνιαία περίοδο που έληξε την 30 η Ιουνίου 2005.

ΓΝΩΜΗ

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Π. και δημοσιοποιούν ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για πρώτη φορά έχουν τη δυνατότητα να δημοσιοποιήσουν τις συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 34, με την προϋπόθεση ότι οι ουσιώδεις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των συνοπτικών αυτών καταστάσεων περιέχονται:

α) σε δημοσιοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα, από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Π., λογιστικά πρότυπα, ή β) σε οποιοδήποτε άλλο δημοσιοποιημένο εταιρικό έγγραφο.

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται εφόσον στις δημοσιοποιημένες συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνεται σαφής παραπομπή σε μια ή και στις δύο από τις παραπάνω πηγές, από τις οποίες μπορούν να αντληθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την πληρέστερη κατανόηση των συνοπτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Είναι ευνόητο ότι επιπρόσθετα πρέπει να έχουν παρασχεθεί και οι απαιτούμενες συμφωνίες αποτελεσμάτων και καθαρής θέσης μεταξύ των προηγούμενων λογιστικών αρχών και των Δ.Π.Χ.Π., σύμφωνα με την παρ. 45 του Δ.Π.Χ.Π. 1.

Δηλαδή, με βάση τα παραπάνω, αν μια επιχείρηση δημοσιοποιεί πλήρη χρηματοοικονομικά στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 για την περίοδο 01.01 - 31.12.2004 (δηλαδή χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου αυτής χωρίς συγκριτικά στοιχεία της προηγούμενης), δεν είναι υποχρεωμένη να δημοσιοποιήσει πλήρεις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 για την περίοδο 01.01 - 30.06.2005, αλλά έχει τη δυνατότητα να δημοσιοποιήσει για την περίοδο αυτή τις συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 34. Αυτό ισχύει βέβαια με την προϋπόθεση ότι για τις ουσιώδεις πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόηση των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται παραπομπή στα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 1 και Δ.Π.Χ.Π. 1 πλήρη οικονομικά στοιχεία της ετήσιας περιόδου που προηγείται της ενδιάμεσης (01.01 — 31.12.2004). Κατ' αναλογία, η ίδια δυνατότητα και με τις ίδιες προϋποθέσεις παρέχεται για τις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις 01.01 - 30.06.2005 και όταν μια εταιρεία έχει δημοσιοποιήσει πλήρεις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το διάστημα 01.01 έως 31.03.2005.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για κάθε περίπτωση πρώτης εφαρμογής των Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Π.

Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.Λ.Ο.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η

ΕΞΗΣ:

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34, οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, μπορούν να παρουσιάζουν συνοπτικό ισολογισμό, συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, συνοπτική κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, συνοπτική κατάσταση χρηματοροών, και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Τούτο είναι αποδεκτό εφόσον οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση στις πλέον πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί κατά τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. 1 (πλήρεις χρηματοοικονομικές καταστάσεις).

Όταν για περίοδο μικρότερη του έτους συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες είναι τμήμα των πρώτων ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θα συνταχθούν σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., είναι ευνόητο ότι δεν έχουν υπάρξει προηγούμενες πλήρεις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τούτο ήταν σαφώς στην γνώση του οργάνου που εκδίδει τα Δ.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π., όταν εκπονήθηκε το Δ.Π.Χ.Π. 1 (Πρώτη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Π.). Το Δ.Π.Χ.Π. 1, όμως, όχι μόνο δεν απαιτεί οι πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις να είναι πλήρεις, αλλά αντιθέτως όρισε ότι για να επιτευχθεί ο σκοπός των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34, οι επιχειρήσεις πρέπει να συμπεριλάβουν στις πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τις ουσιώδεις πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόηση τους ή να παραπέμψουν σε ένα άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που τις περιέχει, κατά την έκταση που οι πληροφορίες αυτές δεν περιλαμβάνονται στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (παράγραφος 46 του Δ.Π.Χ.Π. 1 και παράγραφος 96 της Βάσης για Συμπεράσματα του Δ.Π.Χ.Π. 1).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παραπάνω πτυχιακή εργασία ασχολείται με τις γνωματεύσεις που δίνει το Σ.ΛΟ.Τ. στα λογιστικά θέματα που προκύπτουν στη διάρκεια άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και τις μεταβολές της περιουσίας τους. Ασκώντας μια κριτική πάνω στο τρόπο λειτουργίας του Σ.ΛΟ.Τ. μπορούμε να πούμε ότι σε μερικές περιπτώσεις έχει δώσει απαντήσεις χωρίς να αναζητήσει τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και τα πραγματικά δεδομένα εξάγοντας έτσι αμφιλεγόμενα συμπεράσματα. Επίσης σε μερικές περιπτώσεις αγνοεί τις γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. με τις οποίες έχουν αντιμετωπιστεί επιτυχώς κάποια θέματα.

Καταλήγοντας μπορούμε να πούμε ότι αν το Σ.ΛΟ.Τ. δεν γίνει πιο ξεκάθαρο και ουσιαστικό στις απαντήσεις του λαμβάνοντας υπ' όψη τους νόμους και διατάξεις που υπάρχουν θα εξακολουθεί όχι μόνο να μην δίνει σωστές απαντήσεις αλλά και να περιπλέκει τις καταστάσεις και τους λογιστές. Αντίθετα σε πρωτοεμφανιζόμενα ερωτήματα έχει καταφέρει να απαντήσει επιτυχώς, βγάζοντας το λογιστή απ' τον κίνδυνο να κάνει λανθασμένους χειρισμούς .

Εν τέλει πιστεύουμε ότι απο καθαρά λογιστική άποψη το Σ.ΛΟ.Τ θα έπρεπε να λειτουργεί παρεμβατικά περισσότερο προς την μέρια του φορολογικού νομοθέτη (κράτος) μήπως μπορέσει και το κατευθύνει σε μικρότερες φορολογικές παρεμβάσεις στην λογιστική παρακολούθηση των μεταβολών της περιουσίας της οικονομικής μονάδας που προέρχεται απο την επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε. Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Π. Αριθμός Πρωτοκόλλου

Α.Σ.Ο. Αγροτική Συνεταιριστική Οργάνωση

Δ.Λ.Π. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Σ. Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Γ.Λ.Σ. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Δ. Ελληνικό Δημόσιο

Ε.Λ.Τ.Ε. Επιτροπή Λογιστικής Τροποποίησης & Ελέγχων

Ε.Π.Ε. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Ε.ΣΥ.Λ. Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

Ε.Τ.Ε.Π.Π.Α.Α. Ειδικό Ταμείο Ελέγχου Παραγωγής & Ποιότητας Αλκοόλης Αλκοολούχων Ποτών

Κ.Β.Σ. Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων

Μ.Κ. Μετοχικό Κεφάλαιο

Ν.Π.Δ.Δ. Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Κ.Λ.Σ.Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο

Π.Δ. Προεδρικό Διάταγμα

Σ.Λ.Ο.Τ. Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

Σ.Ο.ΕΛ. Σώμα Ορκωτών Λογιστών

Τ.Ε.Α.Π.Ε.Π. Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης Προσωπικού Εταιρειών Πετρελαιοειδών

Υ.Ο. Υπουργείο Οικονομικών

Φ.Π.Α. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

«Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.» Θ. Γ. Γρηγοράκος Εκδόσεις Αντ. Ν.
Σάκκουλα

Ηλεκτρονική Διεύθυνση: google.gr

