

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 1754 ΕΞ/16.10.2018

Αθήνα, 16.10.2018

Αρ. Πρωτ.: 1754 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 1754/2018

ΘΕΜΑ:

Αγροτικός Συνεταιρισμός ως ομάδα παραγωγών και χρηματοδότηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων του.

ΕΡΩΤΗΜΑ

Κύριοι,

Πρόσφατα ανέλαβα την λογιστική επίβλεψη πρωτοβάθμιου αγροτικού συνεταιρισμού. Με την παρούσα θα ήθελα να πληροφορηθώ:

Α) Αν εξακολουθούν να ισχύουν οι γνωματεύσεις [105/1800/1992](#) , [123/1860/1993](#) του ΕΣΥΛ και οι [19/331/2004](#) του ΣΛΟΤ μετά την ισχύ του Ν. 4308/2004.

Στην περίπτωση που έπαυσαν να ισχύουν ποιον λογιστικό χειρισμό προτείνετε για τα θέματα που ρύθμιζαν οι ανωτέρω γνωματεύσεις;

Β) Ο συνεταιρισμός είναι αναγνωρισμένη Ομάδα Παραγωγών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης. Στο πλαίσιο λειτουργίας της ΟΠ είναι υποχρεωμένος να υλοποιεί επιχειρησιακά προγράμματα. Τα προγράμματα αυτά χρηματοδοτούνται από εισφορές των μελών του κατά 50% περίπου και από το Ελληνικό Δημόσιο και την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι δράσεις που περιλαμβάνονται στα επιχειρησιακά προγράμματα είναι διάφορες δαπάνες και επενδύσεις. Οι επενδύσεις αφορούν είτε τον συνεταιρισμό (π.χ. μηχανήματα) , είτε τους ίδιους παραγωγούς μεμονωμένα.

Η ερώτηση μου είναι:

1) Ισχύει για την περίπτωση αυτή η γνωμάτευση [56/1351/1990](#) του ΕΣΥΛ;

2) Για τις επενδύσεις που αφορούν τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις των ιδίων παραγωγών, στις οποίες ο συνεταιρισμός δεν αποκτά ιδιοκτησία (φυτά, πάσσαλοι στήριξης, συστήματα ποτίσματος κ.λπ.), ποιον λογιστικό χειρισμό προτείνετε;

3) Η επιδότηση αποτελεί έσοδο (λογ.73) ή αποθεματικό; Πρέπει να καταχωρείται αφαιρετικά των δαπανών ή επενδύσεων που αφορά;

4) Οι εισφορές των μελών πρέπει να μειώνουν τις δαπάνες ή τις επενδύσεις ή να παραμένουν σαν αποθεματικό;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Επί του ερωτήματος (Α)

Οι Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. και του Σ.ΛΟ.Τ. πρέπει να εφαρμόζονται, εκτός αν μεταγενέστερες αλληλαγές στο νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο τις έχουν καταστήσει μη εφαρμόσιμες.

Οι Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. 105/1800/1992 «Λογιστικός χειρισμός πωλήσεων για λογαριασμό παραγωγών - μελών» και 123/1860/1993 «Λογιστικός χειρισμός πωλήσεων προϊόντων παραγωγών - μελών για λογαριασμό τους» εκδόθηκαν με βάση την οργανωτική δομή των Αγροτικών Συνεταιρισμών που προέβλεπε η ισχύουσα τα έτη 1992 και 1993 νομοθεσία (Ν. 1541/1985, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα).

Με το νόμο 2169/1993 και κυρίως με τον αντικαταστήσαντα αυτόν νόμο 2810/2000 ρυθμίστηκαν διαφορετικά ο ρόλος και η σχέση του Συνεταιρισμού με τα μέλη του. Ειδικότερα ο συνεταιρισμός δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διαμεσοληθτικές εργασίες (συναλληλαγές αγορών και πωλήσεων) για λογαριασμό των παραγωγών - μελών του.

Επομένως η γνωμάτευση [19/331/2004 του Σ.ΛΟ.Τ.](#) , η οποία συνιστά την εφαρμογή της γνωματεύσεως [123/1860/1993 του Ε.ΣΥ.Λ.](#) , είναι εσφαλμένη διότι δεν έλαβε υπόψη την επεληθούσα νομοθετική αλληλαγή.

Οι σχετικές με το εξεταζόμενο θέμα διατάξεις του νόμου 2810/2000, περιελήφθησαν χωρίς ουσιαστική διαφοροποίηση στον αντικαταστήσαντα αυτόν και σήμερα ισχύοντα νόμο 4384/2016 «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις», στον οποίο ορίζονται τα εξής:

(α) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 ορίζεται ότι «Αγροτικός Συνεταιρισμός, στο εξής ΑΣ, είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, με την αμοιβαία βοήθεια και την αλληλεγγύη των μελών της, τη συλλογική οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μίας συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης» (δηλαδή, ο Συνεταιρισμός χαρακτηρίζεται επιχείρηση με συνιδιοκτήτες τα μέλη του).

(β) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 ορίζεται ότι «Αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελεί κέρδος.».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει σαφέστατα ότι ο Συνεταιρισμός δεν διενεργεί πωλήσεις για λογαριασμό των μελών του.

Συμπερασματικά καταλήγουμε ότι:

(α) Οι γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. 105/1800/1992 και 123/1860/1993 δεν πρέπει να εφαρμόζονται, δεδομένης της μεταγενέστερης αλληλογράφησης του νομοθετικού πλαισίου, ενώ η γνωμάτευση του Σ.ΛΟ.Τ. 19/331/2004 είναι εσφαλμένη, διότι δεν έλαβε υπόψη της αυτή την αλληλογράφηση του νομοθετικού πλαισίου.

(β) Οι υπαγόμενοι στις διατάξεις του νόμου 4384/2016 Συνεταιρισμοί πρέπει:

i) Να καταχωρίζουν τα παραλαμβανόμενα από τα μέλη τους προϊόντα ως αγορές (ενδεχομένως αρχικά με προσωρινές τιμές) σε υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 20 ή 24, ανάλογα εάν θα πωληθούν αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, με κατάλληλους τίτλους, όπως «Αγορές εμπορευμάτων από μέλη» ή «αγορές πρώτων υλών από μέλη».

ii) Να καταχωρίζουν τα έσοδα από τις πωλήσεις σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 70 και 71.

iii) Να προσδιορίζουν τα αποτελέσματα κατ' " είδος (ενδεχομένως και κατά μέλος) σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής 96.70 και 96.71 και αν δεν τηρείται η Αναλυτική λογιστική σε κατάλληλα εξωλογιστικά αρχεία ή με οποιονδήποτε άλλο αξιόπιστο τρόπο επιτρέπει το μηχανογραφικό σύστημα του συνεταιρισμού.

Επί του ερωτήματος (Β)

1. Ο λογιστικός χειρισμός που προτείνει η Γνωμάτευση ΕΣΥΛ 56/1990: «Λογιστικός χειρισμός ορισμένων επιχορηγήσεων - επιδοτήσεων», ήταν εναρμονισμένη με την καταργηθείσα 4η Οδηγία ΕΟΚ και εναρμονίζεται με την νέα οδηγία 34/2013 ΕΕ,, η οποία ενσωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία με τον νόμο 4308/2014, καθώς και με το ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης». Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ([Ν. 4308/2014, άρθρο 23](#)), απαιτούν την ταξινόμηση των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, ως αναβαλλόμενων εσόδων στην κατηγορία των υποχρεώσεων και όχι ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, όπως προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. και η προαναφερόμενη γνωμάτευση στην παράγραφο (β). Επομένως, αντί του λογαριασμού 41.10, οι επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρίζονται στην πίστωση κατάλληλου υπολογαριασμού του 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», όπως 45.80 «Κρατικές επιχορηγήσεις για πάγιες επενδύσεις», στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους από την αρμόδια υπηρεσία και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Κατά τα άλλα τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν τον παραπάνω λογιστικό χειρισμό, δηλαδή την απόσβεση των κρατικών επιχορηγήσεων (μετά την καταχώρισή τους ως υποχρεώσεων), με την μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως εσόδων, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (αποσβέσεων). Ανάλογες οδηγίες παρέχονται με την Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του Ν. 4308/2014 (παρ. 23.1.2 και 23.1.3). Συνεπώς, μεταφέρεται από τον λογαριασμό των επιχορηγήσεων (υποχρέωση) στα αποτελέσματα στο λογαριασμό εσόδων 81.01.03 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ανάλογο με τις διενεργηθείσες αποσβέσεις των επιχορηγημένων πάγιων στοιχείων που έχουν καταχωριστεί στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 66.

2. Οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται σε γεωργικές εκμεταλλεύσεις των ιδίων των παραγωγών, στις οποίες ο συνεταιρισμός δεν αποκτά ιδιοκτησία, πρέπει να καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, ανάλογα με το είδος τους. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν αυτά τα έξοδα καταχωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις (αναβαλλόμενα έσοδα) στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους από την αρμόδια υπηρεσία και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα και ειδικότερα στο λογαριασμό εσόδων 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις - Επιδοτήσεις», στην ίδια περίοδο που πραγματοποιούνται και καταχωρίζονται στην ομάδα 6 τα αντίστοιχα έξοδα.

3. Με βάση τα προεκτεθέντα, οι κρατικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις καταχωρίζονται αρχικά στις υποχρεώσεις ως αναβαλλόμενα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα, προκειμένου για επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων, τμηματικά, κατ' αναλογία των αποσβέσεων και, προκειμένου για επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις εξόδων, στην περίοδο, κατά την οποία τα επιχορηγούμενα έξοδα πραγματοποιήθηκαν και βάρυναν τα αποτελέσματα ([άρθρο 23, παρ. 2 Ν. 4308/2014](#)). Δεν επιτρέπεται η καταχώριση των επιχορηγήσεων ως αποθεματικών ή ως μειωτικού στοιχείου των πάγιων επενδύσεων ή των εξόδων.

4 Οι εισφορές των μελών αποτελούν συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και καταχωρίζονται στην καθαρή θέση ως κεφαλαιοδότηση. Αρχικά μπορεί να καταχωρίζονται σε κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου», όπως 43.02 «Καταθέσεις μελών» και με τη λήψη της σχετικής απόφασης για την αύξηση του συνεταιριστικού κεφαλαίου θα μεταφέρονται στο κεφάλαιο.

ΤΑ ΜΕΛΗ	Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή	Χαράλαμπος Ξένος
Δημήτριος Κακούρας	
Χαράλαμπος Συρούνης	
Νικόλαος Σγουρινάκης	

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: