

Ιδιαιτερότητες στον λογιστικό χειρισμό των κατασκευαστικών-τεχνικών- εταιριών. Η περίπτωση των τεχνικών εταιριών της Ελλάδας (τάξεως 5ης, 6ης και 7ης)

Τσάμης, Α.Δ., Μάνδηλας, Α., Νικολαΐδης, Μ.

Α. Εισαγωγή

Δεν υπάρχει πιθανώς κανένας τύπος εταιρίας που χρειάζεται τις έγκυρες πρακτικές λογιστικής, περισσότερο από την κατασκευαστική εταιρία. Η επιτυχία της κατασκευαστικής εταιρίας εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, από την δυνατότητά της να προβλέψει και να ελέγξει τις δαπάνες. Και οι δύο λειτουργίες έχουν ως βάση τους, τη λογιστική (Palmer και συν,1994).

Ο κλάδος των κατασκευών, έχει μια ιστορία παραμέλησης στο να εκτελεσθεί η λειτουργία λογιστικής κατάλληλα. Αυτό έχει αποδειχθεί μοιραίο για πολλές κατασκευαστικές εταιρίες, έχοντας ως αποτέλεσμα την καθημερινή απειλή για πτώχευση. Περίπου το 13% όλων των εταιριών κατασκευής αποτυγχάνει ετησίως (Dun και Bradstreet,2009).

Ανεξάρτητα από τον τύπο επιχείρησης, μια προσανατολισμένη στο κέρδος εταιρία, πρέπει να εκτελέσει τις βασικές διοικητικές λειτουργίες του μάρκετινγκ (ή των πωλήσεων), της παραγωγής, και του ελέγχου. Ο έλεγχος αποτελεί ένα μεγάλο μέρος της λογιστικής. Υπάρχουν στοιχεία ότι, απ' αυτές τις τρεις λειτουργίες, ο έλεγχος ή η λογιστική είναι η λειτουργία που παραμελείται από ένα μεγάλο μέρος των τυπικών κατασκευαστικών εταιριών (Adrian και Adrian,1999). Οι λόγοι που προβάλλονται για την μείωση των λειτουργιών λογιστικής του συγκεκριμένου κλάδου ποικίλλουν. Εντούτοις, οι σημαντικότεροι λόγοι όπως, η μοναδικότητα του προϊόντος του κλάδου, η κινητικότητα και η ευελιξία του, καθιστούν τη συμβατική λογιστική λιγότερο αξιόπιστη και μη κατάλληλη για τον κλάδο αυτό. Αναμφισβήτητα η λογιστική των κατασκευών είναι μοναδική και σύνθετη. Το γεγονός παραμένει ότι ένα κατάλληλα σχεδιασμένο σύστημα λογιστικής είναι τόσο απαραίτητο στην εταιρία κατασκευής όσο είναι σε οποιαδήποτε άλλη προσανατολισμένη στο κέρδος εταιρία (Adrian και Adrian, 1999).

Η παρούσα μελέτη επιχειρεί τον εντοπισμό των κυριότερων λογαριασμών που παρακολουθούν τις δραστηριότητες της κατασκευαστικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση στη λογιστική μεταχείριση του συγκεκριμένου κλάδου (τόσο από πλευράς αναγνώρισης των εσόδων όσο και από πλευράς χρησιμοποιούμενων λογαριασμών) στις Η.Π.Α, το Η.Β, την Γαλλία, την

Γερμανία και την Ελλάδα καθώς και τους κανονισμούς και τις αρχές που πηγάζουν από την Ε.Ε και το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων. Στη συνέχεια, γίνεται μια ανάπτυξη στα θέματα της λογιστικής μεταχείρισης των κατασκευών με προσπάθεια να επισημανθούν τόσο οι ομοιότητες όσο και οι διαφορές που προκύπτουν από τους διαφορετικούς χειρισμούς, που το κάθε σύστημα εφαρμόζει (Radebaugh και Gray, 2005).

B. Ανασκόπηση βιβλιογραφίας

B.1 Προσδιορισμός Εσόδων

Ο υπολογισμός των Εσόδων σε μια σύμβαση είναι μια εξελισσόμενη διαδικασία. Οι σημαντικότεροι παράγοντες που πρέπει να εξεταστούν στον καθορισμό των συνολικών, κατ' εκτίμηση, εσόδων περιλαμβάνουν το βασικό συμβατικό τίμημα, τις επιλογές των συμβάσεων, τις τροποποιήσεις, τις αξιώσεις, και τις διατάξεις συμβάσεων για τα κίνητρα για πληρωμές και ποινικές ρήτρες. Όλοι αυτοί οι παράγοντες και άλλες ειδικές προβλέψεις των συμβάσεων, πρέπει να αξιολογούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής μιας σύμβασης για τον σωστό υπολογισμό των συνολικών εσόδων των συμβάσεων (Crosthwaite, 1999).

Οι δύο κύριες μέθοδοι προσδιορισμού είναι η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και αυτή της ολοκλήρωσης της σύμβασης. Στον αγγλοσαξονικό λογιστικό κόσμο (Η.Π.Α, Η. Β., Δ.Α.Π), είναι εμφανής η προτίμηση στην πρώτη μέθοδο ενώ η δεύτερη είτε απαγορεύεται τελείως (ΔΛΠ 11, SSAP 9) (Jensen και συν, 1996); (ICAEW, 1998); Φίλος, (2002), είτε συνιστάται να χρησιμοποιηθεί μόνο σε εξαιρετικές συνθήκες (Η.Π.Α), όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις που οι εκτιμήσεις δεν μπορούν να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για τη λογική αξιοπιστία ή όπου υπάρχουν έμφυτοι κίνδυνοι που ανάγκασαν τις προβλέψεις να είναι αμφισβητήσιμες (Carmichael και συν, 1999).

Αντίθετα η παραδοσιακή Ευρωπαϊκή προσέγγιση της λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων των κατασκευαστικών (Γερμανία, Γαλλία) είτε δείχνει την προτίμηση της στην μέθοδο της ολοκλήρωσης του έργου (Γερμανία) (Krawitz, 1997), επηρεασμένη κυρίως από την αρχή της συντηρητικότητας και τον εμπορικό νόμο, είτε δεν αποκλείει την χρήση της (Γαλλία) (Álvarez και συν, 2001).

Στην Ελλάδα ακόμα και μετά την εφαρμογή του Ν.2940/01, τα ακαθάριστα έσοδα των τεχνικών-κατασκευαστικών εταιριών προσδιορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/1994, όπου αναφέρεται ότι λαμβάνεται η «αντικειμενική» αξία των ανεγειρόμενων οικοδομών και τα «πιστοποιούμενα εργολαβικά ανταλλάγματα» για τα τεχνικά έργα (Γρηγοράκος, 2009). Ο παραπάνω προσδιορισμός σε συνδυασμό με την γνωμάτευση 257/2257/1995 για την “Λογιστικοποίηση προσυμφώνων πωλήσεως ακινήτων οικοδομικής επιχειρήσεως”, όπου αναφέρεται ότι ο Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) με το άρθρα 12 παρ. 15 και την παρ. 12.5.2 της ερμ. εγκ. του Κ.Β.Σ.

3/1992, υιοθετεί τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου (Ζιγκερίδης, 2003).

Σύμφωνα με τα παραπάνω κρίνεται ότι η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης είναι προτιμητέα, επειδή αναγνωρίζει τα νομικά και οικονομικά αποτελέσματα της απόδοσης των συμβάσεων εγκαίρως. Οι οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης παρουσιάζουν την οικονομική ύπαρξη των συναλλαγών και των γεγονότων μιας επιχείρησης με μεγαλύτερη σαφήνεια και εγκυρότερα από τις οικονομικές καταστάσεις βασισμένες στην ολοκληρωμένη μέθοδο συμβάσεων. Παρουσιάζουν επίσης ακριβέστερα τις σχέσεις μεταξύ του ακαθάριστου κέρδους από τις συμβάσεις και τις σχετικές δαπάνες περιόδου. Η μέθοδος του ποσοστού της ολοκλήρωσης (ΜΠΟ) ενημερώνει τους χρήστες για τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, σχετικά με τον όγκο της οικονομικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης. Στην πράξη, διάφορες μέθοδοι χρησιμοποιούνται για να μετρήσουν την έκταση της προόδου προς την ολοκλήρωση. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη μέθοδο πραγματοποιηθέντος κόστους προς το συνολικό (προβλεπόμενο) κόστος (cost to cost method), τις επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου (surveys of work performed) και την ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου (completion of a physical proportion of the contract work) (ΔΛΠ 11, IASB, 1998) (Álvarez και συν, 2001, Φίλος, 2001, Cairns, 2001, Nobes και Cairns, 2000 και Radebaugh και Gray, 2005)

B.2 Κατηγοριοποίηση των κυριότερων εντοπισθέντων λογαριασμών

B.2.1 Η.Π.Α

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις ιδιαιτερότητες της χρήσης των λογαριασμών στον κατασκευαστικό τομέα, εντοπίζουμε τους κυριότερους λογαριασμούς που χρήζουν ειδικής μνείας (Henderson, 2003):

Πελάτες (Receivables). Οι πελάτες για ένα εργολάβο, τυπικά δεν είναι τόσο απλοί όσο στις περισσότερες εμπορικές επιχειρήσεις. Για να δημιουργηθούν λογαριασμοί πελατών θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψη το επίπεδο της λεπτομέρειας που χρειάζεται η επιχείρηση. Κατ' ελάχιστο θα πρέπει να ληφθεί πρόνοια για: **Τιμολογηθέντα τρέχοντα ποσά** (Amounts currently billed). **Παρακρατήσεις. (Retainage).** **Προβλέψεις για μη εισπραχθέντα ποσά.** (Allowance for uncollectible accounts). Οι προβλέψεις είναι ένας αντίθετος λογαριασμός (contra account) που σημαίνει ότι έχει πάντα πιστωτικό υπόλοιπο ή μηδέν. Μπορεί να υπάρχουν κι άλλοι λογαριασμοί όπως: **Τιμολογηθείσες απαιτήσεις.** (Billed claims). **Τιμολογήσεις, σε μη ανατεθείσες (χωρίς έγκριση), αλλαγές.** (Billings on unsigned change orders). Μ' αυτούς τους λογαριασμούς η διοίκηση είναι δυνατόν να έχει μια καλύτερη αίσθηση για τα ποσά των πελατών που είναι πιθανόν να εισπραχθούν σε κοντινό διάστημα, σε σύγκριση μ' αυτούς που μπορεί να υπάρχει δυσκολία να εισπραχθούν. Επιπρόσθετα θα πρέπει να υπάρχει ένας λογαριασμός **Μακροπρόθεσμες εισπρακτέες παρακρατήσεις** (non

current retainage receivable), που θα δείχνει τα ποσά των παρακρατήσεων που δεν αναμένονται να εισπραχθούν στο επόμενο έτος (AICPA, 1981).

Αναλυτικότερα :

Κατασκευή σε εξέλιξη. (Construction in process). Είναι λογαριασμός αποθεμάτων και κινείται μαζί με τα έσοδα κατασκευής (Income on Construction contracts-profit centers). Η αναγνώριση των συγκεκριμένων λογαριασμών, είναι που διακρίνει την μέθοδο Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης Έργου από τις άλλες μεθόδους (Jensen D. και συν, 1996). Κατά την εξέταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για ένα εργολάβο, κάτω από την λογιστική θεώρηση της μεθόδου Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης, θα πρέπει να αφαιρεθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού των τιμολογηθέντων από τον λογαριασμό Κατασκευή υπό εξέλιξη, για να αποφευχθεί η διπλή μέτρηση στον λογαριασμό των αποθεμάτων. **Πελάτες για συμβάσεις** (συμπεριλαμβανομένων των παρακρατήσεων). (Accounts receivable on contracts - including retentions). **Μη τιμολογημένοι πελάτες σύμβασης.** (Unbilled receivables). **Έξοδα και εκτιμώμενα κέρδη καθ'υπέρβαση των τιμολογήσεων.** (Cost and estimated earnings in excess of billings). Το μη τιμολογηθέν ποσό της σύμβασης μπορεί να υπολογισθεί οποιαδήποτε στιγμή με την αφαίρεση των τιμολογήσεων μέχρι εκείνης της στιγμής από το υπόλοιπο του λογαριασμού των αναγνωρισθέντων εσόδων. **Εξοπλισμός και μικρά εργαλεία** συγκεκριμένα αγορασμένα ή που αναμένονται να χρησιμοποιηθούν για μια μόνο σύμβαση. (Equipment and small tools specifically purchased for, or expected to be used solely on, an individual contract). **Λογαριασμοί πληρωτέοι για συμβάσεις** (συμπεριλαμβανομένων των παρακρατήσεων). (Accounts payable on contracts (including retentions). Παρακρατήσεις εισπρακτέες και πληρωτέες. (Retentions Receivable and Payable). **Οι παρακρατήσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες** που δεν θα αναγνωρισθούν ή θα πληρωθούν μέσα σ'ένα κανονικό λειτουργικό κύκλο της εταιρίας και οι οποίες πιθανόν να γίνουν εξ'αιτίας ειδικών ρυθμίσεων με τους ιδιοκτήτες ή με τους προμηθευτές θα πρέπει να ταξινομηθούν σαν μη τρέχουσες(non current).

Εξοπλισμός. (Equipment). Εξοπλισμός που αποκτιέται για μια συγκεκριμένη σύμβαση, θα χρησιμοποιηθεί μόνο σ'αυτή, και θα αναλωθεί κατά την διάρκεια ζωής της σύμβασης ή θα διατεθεί κατά την ολοκλήρωση της σύμβασης θα χαρακτηριστεί σαν **κόστος της σύμβασης.**

Τιμολογήσεις καθ'υπέρβαση. (Excess Billings). Τιμολογήσεις καθ'υπέρβαση των εξόδων και των εκτιμώμενων κερδών θα έπρεπε να χαρακτηρίζονται γενικά σαν βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Όμως στην έκταση που οι τιμολογήσεις υπερβαίνουν τα συνολικά εκτιμώμενα έξοδα στο τέλος της σύμβασης συν τα μέχρι τώρα κέρδη, μια τέτοια υπέρβαση θα έπρεπε να χαρακτηριστεί σαν αναβαλλόμενο κέρδος.

Αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος. (Deferred Income Taxes). Ένας αναβαλλόμενος φόρος ενεργητικού ή παθητικού αντιπροσωπεύει μια αύξηση ή

μείωση των πληρωτέων ή επιστρεφόμενων φόρων σαν αποτέλεσμα των προσωρινών διαφορών και των μεταφορών στο τέλος του έτους.

Έσοδα από Κατασκευές. (Income on Construction): Όπως αναφέρθηκε παραπάνω ο λογαριασμός αυτός κινείται ταυτόχρονα με τον λογαριασμό Κατασκευή υπό εξέλιξη, για την αναγνώριση του ποσού εσόδων κάθε περιόδου. Στο τέλος της περιόδου(λογιστικό έτος) βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.

Συμψηφισμός ποσών. (Offsetting or Netting Amounts). Μια βασική αρχή της λογιστικής είναι ότι τα στοιχεία του ενεργητικού δεν πρέπει να συμψηφίζονται με τα στοιχεία του παθητικού εκτός κι αν υπάρχει αιτία συμψηφισμού. Έτσι τα χρεωστικά υπόλοιπα κάποιων συμβάσεων δεν πρέπει να κανονικά να συμψηφίζονται με τα πιστωτικά υπόλοιπα άλλων, εκτός αν τα υπόλοιπα σχετίζονται με συμβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις στο SOP (ARB No 45).

Μια προκαταβολή που εισπράχθηκε σε μια σύμβαση πρόσθετου κόστους δεν συμψηφίζεται συνήθως με συσσωρευμένα έξοδα εκτός και αν θεωρείται καθαρά σαν πληρωμή στην εργασία υπό εξέλιξη (work in progress) Τέτοιες προκαταβολές γίνονται γενικά για να παρέχουν κεφάλαιο και δεν εφαρμόζονται σαν μερική πληρωμή μέχρι η σύμβαση να πλησιάζει στην ολοκλήρωση ή να έχει ολοκληρωθεί. Όμως αν οι πληρωμές θεωρηθούν καθαρά στον λογαριασμό εργασία υπό εξέλιξη (work in progress) θα πρέπει να παρουσιαστούν σαν αφαιρέσεις από το σχετικό περιουσιακό στοιχείο και τα ποσά θα πρέπει να κοινοποιηθούν. Επίσης, για προκαταβολές πληρωμών σε τελειωμένες κυβερνητικές συμβάσεις, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του εργολάβου που εκδίδονται πριν από την είσπραξη της απαίτησης θα πρέπει κανονικά να απεικονίζουν όποιο υπόλοιπο αυτών των πληρωμών σαν **απαιτήσεις εισπρακτέες** (claim receivable) (AICPA, 1981).

B.2.2 Ηνωμένο Βασίλειο

Οι μακροπρόθεσμες συμβάσεις θα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως εξής:

Το ποσό που καταγράφηκε στον κύκλο εργασιών και είναι καθ'υπέρβαση των πληρωμών θα πρέπει να ταξινομηθεί σαν **‘ποσά ανακτήσιμα από συμβάσεις έναντι λογαριασμού’** (amounts recoverable on contracts) εμφανιζόμενα ξεχωριστά από τους χρεώστες (debtors). Το υπόλοιπο των πληρωμών (καθ'υπέρβαση των ποσών i. που συσχετίζονται με τον κύκλο εργασιών και ii. που συμψηφίζονται με τα υπόλοιπα των μακροπρόθεσμων συμβάσεων) θα πρέπει να ταξινομηθούν σαν **πληρωμές έναντι λογαριασμού,** (payments on account), και εμφανιζόμενα ξεχωριστά από τους πιστωτές.

Το ποσό των μακροπρόθεσμων συμβάσεων, τα αντίστοιχα έξοδα, τα καθαρά ποσά που μεταφέρθηκαν στο κόστος των πωλήσεων, αφού αφαιρέθηκαν οι προβλέψιμες ζημιές και οι πληρωμές έναντι λογαριασμού που δεν συσχετίζονται με τον κύκλο εργασιών θα πρέπει να ταξινομηθούν σαν **‘υπόλοιπα μακροπρόθεσμων**

συμβάσεων”, (long-term contract balances) εμφανιζόμενα ξεχωριστά μέσα στον λογαριασμό του ισολογισμού με την περιγραφή “αποθέματα”(stocks). Το προσάρτημα θα πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά τα υπόλοιπα των: Καθαρό κόστος των προβλέψιμων ζημιών (net cost less foreseeable losses). Τις διαθέσιμες πληρωμές έναντι λογαριασμού (applicable payments on account). Το ποσό με το οποίο η πρόβλεψη η εκτίμηση για τις προβλέψιμες ζημιές υπερβαίνει το κόστος που πραγματοποιήθηκε(μετά τις μεταφορές στο κόστος των πωλήσεων)θα πρέπει να συμπεριληφθεί μέσα σ’ άλλες προβλέψεις για υποχρεώσεις και χρεώσεις ή πιστωτές, όποιο είναι κατάλληλο (ICAEW, 1998).

B.2.3 Διεθνές Λογιστικό πρότυπο (Δ.Λ.Π) 11 Συμβάσεις κατασκευών (IAS 11, Construction contracts)

Σύμφωνα με τα παραπάνω πρότυπο η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει: (α) το μικτό ποσό που οφείλεται από τους **πελάτες** για συμβατικό έργο, ως **απαίτηση** και (β) το μικτό ποσό που οφείλεται στους **πελάτες** για συμβατικό έργο, ως **υποχρέωση**. (Φίλος, 2002).

Γ. Ερευνητική μεθοδολογία

Έχοντας συγκεντρώσει από τα παραπάνω, το θεωρητικό και πρακτικό πλαίσιο, σε διεθνές επίπεδο, η έρευνα στράφηκε και στην λογιστική αντιμετώπιση που ακολουθείται στην χώρα μας, για τον συγκεκριμένο κλάδο. Αυτό έγινε με τρεις τρόπους:

1. Με την βιβλιογραφική επισκόπηση της υπάρχουσας κατάστασης. Συγκεκριμένα εντοπίστηκαν κατάλληλοι λογαριασμοί που προτείνονται σε ειδικές γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ ή του διάδοχου σχήματος ΣΛΟΤ.
2. Με την αποστολή ερωτηματολογίου που περιλάμβανε τις ερωτήσεις σχετικές με χρησιμοποιούμενους λογαριασμούς από τις εταιρίες του κατασκευαστικού κλάδου. Η ανάλυση των απαντήσεων έγινε με την χρησιμοποίηση του στατιστικού πακέτου SPSS 17.0.
3. Με την διεξαγωγή συνεντεύξεων, ημι-δομημένης μορφής, με την μορφή προφορικής λεκτικής επικοινωνίας, εκμαιοτήκαν από τους ερωτώμενους, που έχουν άμεση σχέση με τον κλάδο, λόγω της εμπειρίας τους, κατάλληλους λογαριασμούς και πρακτικές και επισημάνθηκαν τα λογιστικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν.

Δ. Ανάλυση δεδομένων

Δ.1 Το πλήθος των γνωματεύσεων που αναφέρονται στον κλάδο

Γνωμ. 30/1021/1988: Τεχνικές εταιρίες (εργολαβίες-ανέγερση οικοδομών "επί αντιπαροχή"). Γνωμ.: 34/1140/1989: Η λογιστική παρακολούθηση κατά το Ε.Γ.Λ.Σ των δαπανών τεχνικής εταιρίας για την κατασκευή Δημόσιων Έργων. Γνωμ. 53 ΕΓΛΣ 1290/1990: Χρησιμοποιούμενος πρωτοβάθμιος λογ/σμός της ομάδας 2 για την καταχώρηση ανεγειρόμενων κατοικιών προς πώληση. Γνωμ. 54 ΕΓΛΣ 1291/1990' Όμοια με την Γνωμ. 53.

Γνωμ.72/1462/1990:Λογιστικός χειρισμός διαμερισμάτων αποκτώμενων «επί αντιπαροχή» και της συμμετοχής σε κοινοπραξία. Γνωμ. 82/1630/1991: Αρμόδιοι λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ για την παρακολούθηση των αγορών υλικών κατασκευής τεχνικών έργων και των αντίστοιχων εσόδων. Γνωμ. 96/1728/1992: Λογιστικός χειρισμός των τόκων κατασκευαστικής περιόδου δανείων Χρησιμοποιηθέντων για κτήσεις παγίων στοιχείων. Γνωμ 128/1874/1993: Χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ για την παρακολούθηση ανεγειρομένων οικοδομών προς πώληση. Γνωμ. 252/2244/1995: Λογαριασμοί Γ.Λ.Σ. στους οποίους καταχωρούνται ορισμένα έξοδα Τεχνικών Εταιρειών. Γνωμ. 257/2257/1995: Λογιστικοποίηση προσυμφώνων πωλήσεως ακινήτων οικοδομικής επιχειρήσεως. Γνωμ. 303/1999/9 Απριλίου 1999 : Λογιστικός χειρισμός συμμετοχής ωφελούμενων πελατών στο κόστος κατασκευής Τεχνικών Έργων ύδρευσης ή αποχέτευσης ή ηλεκτροφωτισμού. Γνωμάτευση Σ.Λ.Ο.Τ. 1/2003: Τρόπος τήρησης της αναλυτικής λογιστικής από τις τεχνικές επιχειρήσεις. Γνωμάτευση Σ.Λ.Ο.Τ. 12/2004: «Εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επί θεμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων». Γνωμάτευση Σ.Λ.Ο.Τ. 16/2004: «Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών γενικής και αναλυτικής λογιστικής και μηχανογραφικής ενημέρωσης των λογαριασμών αυτών».

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαφαίνεται το πλήθος των ειδικών λογαριασμών, που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από τις τεχνικές-κατασκευαστικές-οικοδομικές εταιρίες. Εκτεταμένη παρουσίαση των λογαριασμών αυτών με την ανάλογη, όπου χρειαζόταν, κριτική παρουσιάζεται παρακάτω στην πρόταση λογιστικού σχεδιασμού των παραπάνω εταιριών.

Δ.2.Ανάλυση Ερωτηματολογίου

Σχετικά με την στατιστική επεξεργασία των απαντήσεων του ερωτηματολογίου διαπιστώνονται τα παρακάτω:

Στην ερώτηση κατά πόσο θεωρούν απαραίτητο ένα ιδιαίτερο (κλαδικό) λογιστικό σχέδιο για τις τεχνικές-κατασκευαστικές εταιρίες, οι απαντήσεις σε ποσοστό 21,5% ότι είναι απολύτως απαραίτητο και σε ποσοστό 39,3% απαραίτητο, με το υπόλοιπο των απαντήσεων, γύρω στο 40% να μη θεωρούν απαραίτητη την καθιέρωση ενός ιδιαίτερου λογιστικού σχεδίου από τις εταιρίες αυτές.

Δ.3 Ανάλυση συνεντεύξεων

Τέλος διεξήχθησαν ημι-δομημένες συνεντεύξεις και με σκοπό την περαιτέρω διερεύνηση των ποιοτικών κυρίως δεδομένων που εντοπίστηκαν στο πρώτο μέρος και των περιγραφικών απαντήσεων που δόθηκαν στο ερωτηματολόγιο, εκμαιεύτηκαν απαντήσεις που προσδιορίζουν τα κυριότερα προβλήματα της λογιστικής οργάνωσης των τεχνικών-κατασκευαστικών εταιριών. Συγκεκριμένα τα στελέχη των επιχειρήσεων αυτών, εντοπίζουν το πρόβλημα στη αρχική σύμβαση, όταν δηλαδή υποβάλλεται η προσφορά που περιέχει το συμβατικό κόστος. Υπάρχουν δυσκολίες στην αποτίμηση και στην έγκριση των τροποποιήσεων. Η παράδοση του έργου μπορεί να πραγματοποιηθεί τμηματικά κατά φάσεις από τις οποίες άλλες μπορεί να είναι κερδοφόρες (χωματουργικά) και άλλες ζημιογόνες (επιστρώσεις μπετόν). Σημείο τριβής από λογιστικής άποψης είναι συνήθως ο λογαριασμός Παραγωγή σε εξέλιξη, ο οποίος με την ολοκλήρωση του έργου πρέπει να μεταφερθεί στον λογαριασμό 21. Το Δημόσιο, που είναι ο κύριος εργοδότης των τεχνικών έργων, συνήθως δεν έχει εγκεκριμένες πιστώσεις με συνέπεια την χρονική υστέρηση των τιμολογίων, παρά την μηνιαία πιστοποίηση των έργων. Τα πάγια (μηχανήματα, φορτηγά) παρακολουθούνται από διάφορους λογαριασμούς με κύριο πρόβλημα την μεταφορά τους από εργοτάξιο σε εργοτάξιο. Τα σύγχρονα προγράμματα μηχανογράφησης έχουν βοηθήσει στην αποτελεσματική παραμετροποίηση των έργων με ανάλυση ανά έργο και κέντρο κόστους κυρίως στην Αναλυτική Λογιστική και σπάνια και στην Γενική Λογιστική.

Ε. Πρόταση λογιστικού σχεδιασμού τεχνικών κατασκευαστικών επιχειρήσεων.

Λογαριασμοί Παγίων

12.00.00 Εκσκαφέας, 12.00.01 Βελτίωση Εκσκαφέα, 12.00.02 Μπουλντόζα, 12.00.03 Τσάπα. 13.02 Φορτηγά Αυτοκίνητα, 13.02.00 Μπετονιέρα, 15.01.00 Κόστος ανεγειρόμενων κτιρίων

Λογαριασμοί αποθεμάτων

21 Έτοιμα Τεχνικά Έργα (προς τιμολόγηση), 21.00. Απογραφή έναρξης χρήσης, 21.30.00 Έτοιμο Τεχνικό Έργο «Τ1», 21.30.02 Απογραφή λήξεως, (ανάπτυξη κατά εργοτάξιο).

21.30.10 Τιμολογηθέντα τμήματα Τεχνικού Έργου «Τ1», 21.30.10.99 Μεταφορά κόστους τιμολογηθέντων τμημάτων στον λογαριασμό 93.22.71.10(λογαριασμός αντίθετος). Εμφανίζεται μόνο στις σπάνιες περιπτώσεις, στις οποίες μέχρι την ημέρα της απογραφής δεν έχει τιμολογηθεί και με την προϋπόθεση ότι ο φορολογικός έλεγχος αποδέχεται αυτή την μεταχείριση και δεν θα το συνδυάσει με την τελική πιστοποίηση-τιμολόγηση.

Τεχνικά έργα υπό κατασκευή (Παραγωγή σε εξέλιξη) (λογαριασμός 23): Σε αυτό τον λογαριασμό καταχωρείται το κόστος του κατασκευαζόμενου τεχνικού έργου(ή οικοδομής) που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως (όπως προσδιορίζεται στους υπολογαριασμούς του 93).

23 Τεχνικά Έργα υπο κατασκευή, 23.10 Απογραφή, 23.10.01 Απογραφή ενάρξεως χρήσεως, (Ανάπτυξη κατά εργοτάξιο και άνοιγμα του πρωτοβάθμιου 94 στη νέα χρήση με τα ίδια στοιχεία και αυτόματα).

23.10.01.30 Κόστος εκτελούμενου τεχνικού έργου «Τ1», 23.10.01.30.98 Πραγματοποιούμενο Κόστος, 23.10.01.30.99 Τμηματικές Πωλήσεις (λογ. αντίθετος)

23.10.02 Απογραφή λήξεως χρήσεως, 23.10.02.30 Κόστος εκτελούμενου τεχνικού έργου «Τ1», 23.10.02.30.98 Πραγματοποιούμενο Κόστος, 23.10.02.30.99 Τμηματικές Πωλήσεις (λογ αντίθετος).

Στις περιπτώσεις παράλληλης κατασκευής τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν και μετά από την 1η Ιανουαρίου 2002, και προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, πρέπει σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7, του ΚΒΣ 186/92 να αναπτυχθούν οι λογαριασμοί εσόδων, οι λογαριασμοί αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λ.π. σε υπολογαριασμούς, ανάλογα με το εάν αφορούν «παλιά» και «νέα» έργα κ.ο.κ., καθότι για μέρος της δραστηριότητας θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και για άλλο μέρος θα εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις (ΠΟΛ. 1143/2002).

Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός,24):

24 Υλικά κατασκευής Τεχνικών Έργων

24.00 Εργοτάξιο τεχνικού έργου Τ1, 24.00.00 Αποθέματα απογραφής, 24.00.00.00 Οικοδομικά, 24.00.00.01 Ηλεκτρομηχανολογικό, 24.00.00.02 Υδραυλοαποχετευτικά

24.00.00.03 Λοιπά

24.00.01 Αγορές χρήσεως, 24.00.01.00 Αγορές οικοδομικών υλικών, 24.00.01.00.19 Αγορές με ΦΠΑ 19%, 24.00.01.01 Αγορές ηλεκτρομηχανολογικών υλικών, 24.00.01.01.019 Αγορές με ΦΠΑ 19% , 24.00.01.02 Αγορές Υδραυλοαποχετευτικά

24.00.01.02.019 Αγορές με ΦΠΑ 19%, 24.00.01.07 Ιδιοπαραγωγή (σκυρόδεμα, ασφαλτόμιγμα, αδρανή υλικά-Μεταφορά στο 93.21.XX.04).

24.01 Εργοτάξιο τεχνικού έργου Τ2, Ανάπτυξη όπως τεχνικό έργο Τ1

Λογαριασμοί Απαιτήσεων και Χρηματοοικονομικών Διαθεσίμων

Στο λογαριασμό 33.11 "Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε €". Παρακολουθούνται κατά κοινοπραξία και ανάλογο λογ/σμό ,

ώστε να καταχωρούνται τα φορολογηθέντα κέρδη από διανομή κατά συντελεστή συμμετοχής Κοιν/ξια έργου X (% συμμετοχής) κέρδη-έσοδα μετά φόρων.

33.11.01 Ανάπτυξη κατά κοινοπραξία, σε πίστωση του 76.

Στο λογαριασμό 36.00 "έξοδα επομένων χρήσεων", σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εκείνα από αυτά που δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή στις επόμενες χρήσεις. Η ανάλυση του λογαριασμού 36.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξη της.

Μια χαρακτηριστική ανάπτυξη θα ήταν: 36.00.00 Έξοδα άδειας οικοδομής – οδού.

Στο λογαριασμό 36.01 "έσοδα χρήσεως εισπρακτέα" καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στη κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτή και τα οποία, σύμφωνα με κείμενες διατάξεις ή σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων. Η λογιστικοποίηση αυτή των εσόδων γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες της παραγρ. 1.1.106.

36.01.00 Προβλέψεις αξίας εκτελεσθέντων έργων μη πιστοποιηθέντων και μη τιμολογηθέντων

Λογαριασμοί Κεφαλαίων και μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Χαρακτηριστική περίπτωση ήταν η δημιουργία αποθεματικού σύμφωνα με το άρθρο 67 του Ν.2579/98: 41.05.01 Αποθεματικά φορολογηθέντα άρθρου 7 Ν.2579/98

Με την ΠΟΛ 1117/1993 προστέθηκαν οι παρακάτω λογαριασμοί που αναφερόταν στον ειδικό τρόπο φορολόγησης των τεχνικών επιχειρήσεων και την λογιστική αντιμετώπιση της διαφοράς που υπήρχε μεταξύ των φορολογικών και λογιστικών κερδών:

41.91 Αποθεματικά φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (εδώ καταχωρήθηκαν στις 31/12/1996 τα λογιστικά κέρδη με 40% επί 12%)

41.92- Αποθεματικά Τεχνικών εταιριών

Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Στον λογαριασμό 54.09.12 "Φόρος αμοιβών εργολάβων" καταχωρούνται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που παρακρατούνται από της εταιρεία για τις αμοιβές των εργολάβων της.

Στον λογαριασμό 55.00.03 “Λογαριασμός δωροσήμου ημερομισθίων οικοδομικών εργασιών” δημιουργήθηκε με την γνωμάτευση 252/2244/1995 και αναφέρεται στην πρόσληψη οικοδόμων από την εταιρία. Στον λογαριασμό 55.90 “ΤΣΕΜΕΔΕ Τιμολογίων Κοινοπραξιών” παρακολουθείται η υποχρέωση ασφαλιστικών εισφορών της Κοινοπραξίας, ανά έργο.

Στον λογαριασμό 56.00.01 “Έσοδα από παρακράτηση έργου T1” παρακολουθούνται ανά έργο τα αναμενόμενα έσοδα σύμφωνα με το Άρθρο 36α παρ2 3323/55, κωδ. 34παρ3, Νομολογία ΣΤΕ 3150/81. Στον λογαριασμό 56.90 “Πωλήσεις ανεγειρομένων οικοδομών υπό διακανονισμό” η γνωμάτευση 257/2257/1996 καθορίζει ότι: προκειμένου περί πώλησεως ημιτελούς κτιρίου (ή διαμερίσματος ή ορόφου), με βάση το καταρτιζόμενο συμβολαιογραφικό συμβόλαιο (οριστικό ή προσύμφωνο) χρεώνεται, με το συνολικό (πραγματικό) αντίτιμο της πώλησεως, ο λογαριασμός 30 «Πελάτες» (και σχετικοί υπολογαριασμοί του), με πίστωση του λογαριασμού 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού» και του νεοδημιουργούμενου δευτεροβάθμιου του 56.90 «Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό», ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες (κατά οικοδομή κλπ.). Από το μεταβατικό λογαριασμό αυτό γίνονται, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι μεταφορές των αναλογούντων ποσών στους οικείους υπολογαριασμούς του 71 «πωλήσεις προϊόντων (ανεγειρόμενων οικοδομών)».

Ο λογαριασμός 58.08.01 “Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος” που υιοθετείται από την ΠΟΛ1043/1039113/10547/B0012. Επίσης η γνωμάτευση του ΣΛΟΤ 1/313/12.04 υιοθετεί τον λογαριασμό 58.21 “Προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών ή ημιτελών προϊόντων” που αναφέρεται 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% κλπ), τότε το ποσό του εσόδου του οριστικού συμβολαίου, που αντιστοιχεί στο ποσοστό του μη εκτελεσμένου έργου (π.χ. 70% ή 50%). (ΠΟΛ1043/1039113/10547/B0012).

Στο λογαριασμό 60.04.03 “Δωρόσημο οικοδομών” καταχωρούνται οι εργοδοτικές εισφορές των οικοδόμων που προσλαμβάνονται απευθείας από την εταιρία (Γνωμ. 252/2244/1995).

Στον λογαριασμό 61.00.08 “Αμοιβές μηχανικών πτυχίου ΜΕΕΠ” και τους ανάλογους υπολογαριασμούς 61.00.08.00 καταχωρούνται οι αμοιβές των μηχανικών ανά τάξη πτυχίου. Στον λογαριασμό 61.03.00 “Επεξεργασίες φασόν” καταχωρείται η αμοιβή του υπεργολάβου όταν οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει η εταιρία εκτελεί έργα για λογαριασμό της και εκδίδει τιμολόγια για την αμοιβή της (Γνωμάτευση 12/324). 4. Τα καταβαλλόμενα ποσά(αμοιβών και αξίας υλικών ή χωρίς αξία υλικών, ανάλογα με την περίπτωση), από Τεχνικές Εταιρείες(εταιρείες ή κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων) σε υπεργολάβους, για την υπ’αυτών εκτέλεση διαφόρων τμημάτων των τεχνικών έργων, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, τον 61.93 “αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως τεχνικών έργων” ο οποίος αναλύεται κατά τεχνικό έργο και

εκτελεσθείσα εργασία, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε τεχνικής εταιρίας (Γρηγοράκος, 2004) (ΕΣΥΛ Γνωμ.252/2244/1995).

Με την παραπάνω γνωμάτευση του ΕΣΥΛ υιοθετούνται επίσης οι λογαριασμοί:

61.90 “Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος”, 61.94 “Εισφορές υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών για κατασκευαζόμενα τεχνικά έργα”, 61.94.00 “Εισφορές υπέρ ΙΚΑ προσωπικού υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων, 61.94.01 “Δωρόσημο οικοδομών υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων”, 61.94.05 Κρατήσεις– Εισφορές υπέρ ΤΣΜΕΔΕ (Γνωμ. 252), 61.94.06 Κρατήσεις – Εισφορές υπέρ ΤΠΕΔΕ (Γνωμ. 252), 61.94.07 Κρατήσεις– Εισφορές υπέρ ΜΤΠΥ (Γνωμ. 252). Επίσης με τον παρακάτω λογαριασμό παρακολουθείται το έξοδο των Κοινοπραξιών στα βιβλία του αναδόχου: 61.95 Τιμολόγια Κοινοπραξιών εκτελέσεως τεχνικών έργων.

63.03.07 Μηχανημάτων (ΜΕ). Για μηχανήματα έργου οικοδομικών-τεχνικών εταιριών, 63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων, 63.04.01.01 Έξοδα αδείας οικοδομής (δια μεριστικού φύλλου του λογαριασμού 36, ανάλογος καταμερισμός), 63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επι κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων (Γνωμ. 252/2244/1995) (οι υπέρ ασφαλιστικών Ταμείων κρατήσεις καταχωρούνται στον 61.94), 63.90.00 Τέλη υπέρ Τεχνικού Επιμελητηρίου Γνωμ.252. Τα καταβαλλόμενα υπέρ τρίτων διάφορα τέλη, εκτός των εισφορών υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών, όπως π.χ. υπέρ του Τεχνικού Επιμελητηρίου, που υπολογίζονται με ποσοστό επί της αξίας του εκτελούμενου Τεχνικού Έργου. 63.98.07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα ΝΠΔΔ, 63.98.11 Τέλη ΥΠΕΧΩΔΕ ανανέωσης πτυχίου, 64.98.06 Έξοδα δημοπρασιών. Σε περίπτωση που υπάρχει προμήθεια στην έκδοση εγγυητικών επιστολών: 65.11 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών (κατά έργο, τεχνικών εταιριών). Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1043 προτείνεται: 68.99.01 Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής.

Λογαριασμοί Οργανικών Εσόδων

Η γνωμάτευση 30/1021/1988 προτείνει για την εκτέλεση τεχνικών έργων με την χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, τον λογαριασμό 71 "Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών" ή “Πωλήσεις Τεχνικών Έργων”. Μια ενδεικτική ανάπτυξη του θα ήταν:

71.00 Πωλήσεις τεχνικών έργων Δημοσίου, 71.00.01 Πωλήσεις τεχνικών έργων Δημοσίου (παλαιά έργα- ανάληψη προ 31/12/2001), 71.00.02 Πωλήσεις τεχνικών έργων Δημοσίου (νέα έργα- ανάληψη από 1/1/2002), 71.01. Πωλήσεις ιδιωτικών έργων, 71.01.00 Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών, 71.99 Μη περατωθέν τεχνικό έργο. ΣΛΟΤ 1/12.1.04. Γνωμάτευση 1 /313.

Σύμφωνα με την παραπάνω γνωμάτευση 30/1021/1988, σε περίπτωση που η εκτέλεση του τεχνικού έργου γίνεται χωρίς την χρησιμοποίηση ιδίων υλικών ο προτεινόμενος λογαριασμός είναι ο 73 “Πωλήσεις Υπηρεσιών” ή “Εσοδα από υπεργολαβίες” ο οποίος αναλύεται: 73.00 Έσοδα από Δημόσια τεχν. έργα(εργολαβίες

χωρίς υλικά), 73.01 Έσοδα από Ιδιωτικά τεχν. έργα(εργολαβίες χωρίς υλικά), 73.95 Κοινοπρακτική εκτέλεση, 73.95.01 Έσοδα κοινοπρακτικής εκτελ. Έργου(ανάδοχου).

Στον λογαριασμό 75.05 “Ενοίκια κτιρίων-τεχνικών έργων” καταχωρούνται τα έσοδα από τα ενοίκια διαμερισμάτων που κατασκευάστηκαν και ενοικιάζονται μέχρι την πώληση τους (Γνωμ. 30/1021/1988).

Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

80.00.00 Γενική Εκμετάλλευση Παλαιών Δημοσίων Έργων, 80.00.01 Γενική Εκμετάλλευση Νέων Δημοσίων Έργων, 80.00.02 Γενική Εκμετάλλευση Οικοδομικών Έργων.

ΣΤ. Συμπεράσματα

Η συγκέντρωση των παραπάνω ευρημάτων και η παρουσίαση τους, είναι η πρόταση για ένα ολοκληρωμένο λογιστικό σχεδιασμό των τεχνικών-κατασκευαστικών επιχειρήσεων, που λαμβάνει υπ’ όψη την ιδιαιτερότητα και σημαντικότητα του κλάδου, την προτεινόμενη λογιστική πρακτική από χώρες με μεγάλη ανάπτυξη στην λογιστική σκέψη (Η.Π.Α, Η.Β, Γαλλία, Γερμανία), την μεταβολή του τρόπου υπολογισμού των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων (Ν.2940/2001) και την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες (Κανονισμός Ε.Ε, 2002). Ο παραπάνω προτεινόμενος λογιστικός σχεδιασμός δημιουργεί τα βασικά λογιστικά υποδείγματα α) για την σωστή εφαρμογή της λογιστικής των κατασκευών και β) για τον τύπο και την ποιότητα της παραγόμενης πληροφορίας (Palmer και συν,1995).

Z. Βιβλιογραφικές Αναφορές

Z1. Ελληνική Βιβλιογραφία

Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, (2004). Ανάλυση –ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.(Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής). Έκδοση 9η. Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα.

Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Δ.ΛΠ 11, ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ, ΔΛΠ 11, (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993), Συμβάσεις κατασκευής έργων, L 261/54 EL 13.10.2003.

Ζιγκερίδης Δημήτριος. Λογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων οικοδομικών επιχειρήσεων, Άρθρο- Μελέτη Περιοδικό Ε7, Νο 1121/2003.

Φίλος Γιάννης (Απρίλιος 2001). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την Ελληνική νομοθεσία. Λογιστής σ.577-582.

Φίλος Λ, Γιάννης(2002). Συμβάσεις κατασκευής έργων & παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ Νο 11 & Νο 31). Λογιστής. Μάρτιος 2002.

Z2. Ξένη βιβλιογραφία

- Adrian J.-Adrian D. (1999). *Construction Accounting*. 3rd edition. Champaign, Illinois: Stipes Publishing L.L.C.
- Álvarez López José M^a Carlos, Daniel Carrasco Díaz, Juan Luis Lillo Criado(2001). Accounting standards construction-type contracts: a comparative study between the IASC, France and Spain. Proceedings: EAA Annual Congress 2001, Athens, 18-20 April, 2001.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1955). *Accounting Research Bulletin, ARB*, No 45, Long Term Construction Type Contracts.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1965). *Audits for Construction Contractors*.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1981). *Audit and Accounting Guide-Construction Contractors*. “The Guide”.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1981). *Statement of Position (SOP) 81-1, Accounting for Performance of Construction Type and Certain Production Type Contracts*.
- Cairns David (2003). *An Update To The Convergence Handbook The Implications of Ias/Ifirs* For Uk Companies ICAEW*.
- Callan J.-Rice H.(2002). *Construction Accounting Desk book, Financial, Tax, Accounting, Management and legal Answers*. New York: Aspen law and business.
- Carmichael D.R, Lillien B.Steven, Mellman Martin (1999). *Accountants handbook, Volume two, Special Industries and special topics*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Crosthwaite David (2000). *The global construction market: a cross-sectional analysis. Construction Management & Economics Volume 18, Number 5/July 1, 2000 p.619 – 627*. Spon Press.
- Dun and Bradstreet (2009). *Heavy Construction Other Than Building Construction Contractor*. <http://dnb.powerprofiles.com/16>. Πρόσβαση. Νοέμβριος 2009.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). *SFAS-Statement of Financial Accounting Standards No. 56. Designation of AICPA Guide and Statement of Position (SOP) 81-1 on Contractor Accounting and SOP 81-2 concerning Hospital-Related Organizations as Preferable for Purposes of Applying APB Opinion 20 an amendment of FASB Statement No. 32*. February 1982.
- Gallan J.-Rice H.(2002). *Construction Accounting Desk book, Financial, Tax, Accounting, Management and legal Answers*. New York: Aspen law and business.
- Henderson T.Jerry Jr. (2003). *How to develop a chart of accounts for a construction business*. CFMA BP.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), (1998). *Stock and work in progress, Statement of Standard Accounting Practice; SSAP no.9(revised)*. London.

- Jensen A Donald, Jr.- Craig W James,Jr,- Murphy D John. Jr.(1996). Long-term construction contracts: the impact of TAMRA'88 on revenue recognition, ASC Proceedings of the 32nd Annual Conference, April 18 - 20, pp 91 – 102.
- Krawitz Norbert Dr.(1997). Die bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung und Reformuberlegungen unte Berücksichtigung internationaler Entwicklungen. Betriebswirtschaft, Dstr 22-23/97.
- Nobes Christopher - Cairns David. (December 2000). The Convergence Handbook -A comparison between International Accounting Standards and UK financial reporting requirements. ICAEW.
- Palmer W.-Coombs W.-Smith M.(1994). Construction Accounting and Financial Management.5th edition. USA: Mc Graw-Hill, Inc.
- Radebaugh L.-Gray J.S. (2005). International Accounting and Multinational Enterprises. Fifth edition. John Wiley & Sons, Inc.