

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 15η ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α:**

**Αθήνα, 16/2/2005
Αρ.Πρωτ.: 1017162/109/0015
ΠΟΛ 1025**

Προς: Ως Π.Δ.

Ταχ.Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2103638389, 2103627090

Σ.Α.Τ.Ε.

Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του ν.3301/2004 (ΦΕΚ 263^{Α΄}) «Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις» που αναφέρονται σε θέματα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 ΦΕΚ 84^{Α΄}) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Όπως είναι γνωστό στο 263 φύλλο της εφημερίδας της Κυβερνήσεως (τεύχος Α΄) με ημερομηνία 23/12/2004 δημοσιεύθηκε ο νόμος 3301/04 ``Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις``.

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου Β΄ «ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ» (άρθρο 12) τροποποιήθηκαν διατάξεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84^{Α΄}) για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Με την παρούσα εγκύκλιο, κοινοποιούνται:

- α) Οι διατάξεις του άρθρου 12 και παρέχονται οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.
- β) Το 117/9-2-2005 έγγραφο της ΕΛΤΕ σχετικά με την λογιστική παρακολούθηση των δεδομένων για την σύνταξη των πινάκων της περίπτωσης Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., όπως αυτή τέθηκε με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Ειδικότερα διευκρινίζονται κατά παράγραφο τα ακόλουθα:

Άρθρο 12

“Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84^Α) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”.

Χρόνος έναρξης ισχύος 23-12-2004

Παράγραφος 1. Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων. Υποχρεώσεις επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Με την παράγραφο 1 αντικαθίστανται οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. και ορίζεται ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων του επιτηδευματία, που προαιρετικά ή υποχρεωτικά συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις του σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) καθώς και οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία εκείνου που επιλέγει να τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ειδικότερα:

1.1 Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών του βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Έτσι όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Όταν τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. το προκύπτον αποτέλεσμα είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Σημειώνεται ότι, ανεξάρτητα από τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Δ.Λ.Π. ή φορολογικής νομοθεσίας) για τον τρόπο, τον χρόνο, την θεώρηση κ.λ.π. των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρα 7, 18, 19, 24 κ.λ.π.)

Σ.Α.Τ.Ε.

Επισημάνση

Όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, για τον επιτηδευματία αυτό δεν προκύπτει από τις διατάξεις του ΚΒΣ καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (τρόπος προσδιορισμού του αποτελέσματος σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κ.λ.π.). Όταν όμως τηρεί τα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τότε για τον επιτηδευματία αυτό ορίζονται ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις, όπως αναφέρονται και αναλύονται στην επόμενη παράγραφο 1.2 της παρούσης.

1.2. Υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται:

- α) Να συντάσσει **Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)** (Περίπτωση Α').
- β) Να τηρεί **Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων** (Περίπτωση Β').
- γ) Να συντάσσει **Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών** (Περίπτωση Γ').

Ειδικότερα:

1.2.1. Α. Σύνταξη Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Ο παραπάνω επιτηδευματίας υποχρεούται να συντάσσει μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης. Ο πίνακας αυτός καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Σ.Α.Τ.Ε.

1.2.1.1. Περιεχόμενο του πίνακα

Ο πίνακας αυτός συντάσσεται εξωλογιστικά. Τα δεδομένα του πίνακα αυτού προκύπτουν από τα κύρια τηρούμενα βιβλία (λογαριασμούς, Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων κ.λ.π.) ή από τα τηρούμενα παράλληλα ή βοηθητικά βιβλία (περίπτωση 1.2.3.1 της παρούσης).

Στον πίνακα αυτό απεικονίζονται σε τρεις στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση με βάση τα προαναφερόμενα δεδομένα:

- α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση).
- β) Η αξία που προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση).
- γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης.

Ενδεικτικό Υπόδειγμα του Π.Σ.Λ.Φ.Β.

| | Λογιστική Βάση | Φορολογική Βάση | Διαφορές | |
|-------------|----------------|-----------------|----------|---------|
| | | | Χρέωση | Πίστωση |
| Λογαριασμός | | | | |
| » 60 | 4000 | 3800 | - | -200 |
| » 65 | 1000 | 1100 | 100 | - |
| » 66 | 1130 | 1090 | - | -40 |
| » 68 | 1600 | 1200 | - | -400 |
| » 75 | 1800 | 1600 | 200 | - |
| » 76 | 2000 | 2300 | - | -300 |
| » 83 | 3000 | 1200 | 1800 | - |

κ.λ.π.

1.2.2. Β' Τήρηση Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των προτύπων αυτών. Όμως προκύπτει υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης Β' της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ όπως τέθηκε με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου, να τηρεί και ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Σ.Α.Τ.Ε.

1.2.2.1. Χρόνος Ενημέρωσης – Θεώρηση – Περιεγόμενο του Φορολογικού Μητρώου.

Το Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων είναι αθεώρητο όπως και το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ΚΒΣ, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Στο μητρώο αυτό καταχωρούνται μόνο τα πάγια που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., είτε ως προς την αρχική τους αξία προ των αποσβέσεων (τιμή κτήσης) είτε ως προς τις αποσβέσεις. Για κάθε πάγιο που διαφοροποιείται καταχωρείται η φορολογική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις (συντελεστής και αξία απόσβεσης) και η φορολογική αναπόσβεστη αξία αυτού.

1.2.2.2. Μη τήρηση Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Το νέο αυτό μητρώο μπορεί να μην τηρείται όταν τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα στο (κύριο) Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων που τηρείται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Με βάση τα δεδομένα του κύριου Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και του Φορολογικού Μητρώου Παγίων όταν τηρείται, στο Π.Σ.Λ.Φ.Β. καταχωρείται η αξία των αποσβέσεων (συνολικά) με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. και με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και η διαφορά μεταξύ αυτών.

1.2.3. Γ΄ Σύνταξη φορολογικών πινάκων.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται ακόμη να συντάσσει τους πίνακες που ορίζονται από τις διατάξεις της περίπτωσης Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ, όπως αυτές τέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Ειδικότερα υποχρεούται να τηρεί:

- α) Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- β) Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών.
- γ) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται και καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Σ.Α.Τ.Ε.

1.2.3.1. Τρόπος σύνταξης των πινάκων

Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις της περίπτωσης Γ΄ της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ τα δεδομένα των πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται κατά την διπλογραφική μέθοδο.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., έχει την δυνατότητα να επιλέγει έναν από τους πιο κάτω τρόπους διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης που ενδεικτικά αναφέρονται, χωρίς να αποκλείεται η εφαρμογή οποιουδήποτε άλλου τρόπου διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται προκύπτουν τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων.

α) Τήρηση Δύο Αυτοτελών Λογιστικών Συστημάτων

Τήρηση παράλληλου διπλογραφικού συστήματος με χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι συναλλαγές με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας με εισαγωγή των δεδομένων των συναλλαγών, είτε την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Τα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και βοηθητικό) χρησιμοποιούν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποτελεί την διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης η οποία και καταχωρείται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

Από το βοηθητικό λογιστικό σύστημα μπορεί, αντί των πινάκων της περίπτωσης Γ΄, να συντάσσει Φορολογικό Ισολογισμό, Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης και Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων που καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών πλην του φορολογικού ισολογισμού.

β) Τήρηση Συμπληρωματικού Λογιστικού Συστήματος

Τήρηση παράλληλου συμπληρωματικού διπλογραφικού συστήματος με χωριστό ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο λογιστικό αυτό σύστημα λογιστικοποιούνται οι διαφορές (μεταξύ των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας) ή και οι αντιστροφές των συναλλαγών που έχουν λογιστικοποιηθεί στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι διαφορές είτε ανά συναλλαγή την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Σ.Α.Τ.Ε.

Για τα δύο αυτά λογιστικά συστήματα (κύριο και συμπληρωματικό) χρησιμοποιείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και το αλγεβρικό λογιστικό άθροισμα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό των δύο αυτών συστημάτων αποτελεί την αξία κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού σε φορολογική βάση που καταχωρείται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

Από το κύριο και το συμπληρωματικό βοηθητικό λογιστικό σύστημα μπορεί αντί των πινάκων της περίπτωσης Γ', να συντάσσει Φορολογικό Ισολογισμό και Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης και Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών πλην του Φορολογικού Ισολογισμού.

Το βοηθητικό ημερολόγιο και καθολικό που τηρείται στα παραπάνω συστήματα (α & β) είναι αθεώρητα και τα δεδομένα τους μπορεί να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση σύνταξης για τους λογαριασμούς του καθολικού αυτού θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών «Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών» του άρθρου 24 § 1 του Κ.Β.Σ. Τηρείται όμως θεωρημένο Ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών» που ορίζεται από την πιο πάνω διάταξη (24 § 1) για τους λογαριασμούς του Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. στο κύριο λογιστικό σύστημα.

Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω (α & β) τρόποι λογιστικής διπλογραφικής παρακολούθησης περιγράφονται αναλυτικά στο κοινοποιούμενο 117/9-2-2005 έγγραφο της ΕΛΤΕ.

γ) Τήρηση Λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Οι λογαριασμοί που απαιτούνται για την σύνταξη των πινάκων της περίπτωσης Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρακολουθούνται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. σε σύστημα λογαριασμών τάξεως ή σε οποιοδήποτε άλλο σύστημα που θα εξασφαλίζει τη μη ανάμιξή τους με τους λογαριασμούς ουσίας των Δ.Λ.Π.

Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημία) του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας.

Σ.Α.Τ.Ε.

Όταν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω λογαριασμοί τάξεως, στο Οριστικό θεωρημένο Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 § 1 του Κ.Β.Σ. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω τηρούμενοι λογαριασμοί τάξεως.

Παράγραφος 2. Χρόνος ενημέρωσης του Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Με την παράγραφο αυτή αντικαθίσταται η περίπτωση ε΄ της παραγρ.2 του άρθρου 17 του ΚΒΣ και ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του “νέου” βιβλίου “Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων”, η τήρηση του οποίου προβλέπεται από την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου για τους τηρούντες τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, στον ίδιο δηλαδή χρόνο που ενημερώνεται και το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, η τήρηση του οποίου ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ.

Παράγραφος 3. Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Με την παράγραφο αυτή προστίθενται μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. δύο νέα εδάφια (δεύτερο και τρίτο) αναφορικά με την αποτίμηση των μενόντων αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, του επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, ο ανωτέρω επιτηδευματίας προσδιορίζει το κόστος των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα μένοντα των αποθεμάτων αυτών με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Οι διαφορές εκείνες των στοιχείων του κόστους (π.χ. αποσβέσεων κλπ) μεταξύ των αρχών και των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και Δ.Λ.Π., που προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης και απεικονίζονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β., στο σύνολό τους επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης την οποία αφορούν χωρίς να κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων ετοιμών προϊόντων. Για το λόγο αυτό δεν αναπροσαρμόζεται για

τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος η αξία των μενόντων ιδιοπαραχθέντων ετοιμών και της παραγωγής σε εξέλιξη με τις ανωτέρω προκύπτουσες διαφορές.

Σ.Α.Τ.Ε.

Παράγραφος 4. Αποτίμηση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. αναφορικά με την αποτίμηση των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα αποτίμησης στην τιμή κτήσης τους των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/6/2005, αντί της αποτίμησης αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Με την προϊσχύουσα διάταξη του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. η δυνατότητα αυτή είχε δοθεί μόνο για την αποτίμηση της διαχειριστικής περιόδου λήξης 31/12/2003. Με την νέα διάταξη η δυνατότητα αποτίμησης των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών στην τιμή κτήσης τους επεκτείνεται και καταλαμβάνει την αποτίμηση όλων των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/6/2005 ανεξάρτητα αν αυτές έχουν ήδη λήξει πριν την δημοσίευση του κοινοποιούμενου άρθρου ή λήγουν μετά. Δηλαδή καταλαμβάνει και την αποτίμηση των μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων λήξης 30/6/2003, 30/6/2004, 31/12/2004 κλπ.

Παράγραφος 5. Αποτίμηση των τίτλων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Με την παράγραφο αυτή προστίθεται νέα περίπτωση ε' στην παράγραφο 5 του άρθρου 28 του ΚΒΣ αναφορικά με την αποτίμηση των τίτλων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (τράπεζες κ.λ.π.) και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την νέα αυτή περίπτωση οι διατάξεις που τίθενται με την παράγραφο 3 του κοινοποιούμενου άρθρου αναφορικά με την αποτίμηση των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τους τίτλους και τα χρηματοοικονομικά προϊόντα των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Έτσι σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., δεν αναπροσαρμόζουν στο τέλος της χρήσης την αξία των μενόντων των πιο πάνω τίτλων όπως αυτή έχει αποτιμηθεί (προσδιοριστεί) με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., με τις κοστολογικές διαφορές που προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και των Δ.Λ.Π. Οι διαφορές αυτές αναγράφονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και βαρύνουν εξ ολοκλήρου τα αποτελέσματα της χρήσης.

Σ.Α.Τ.Ε.

Παράγραφος 6. Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των πινάκων των περιπτώσεων Α' και Γ' της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθεται μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ., νέο εδάφιο αναφορικά με την καταχώριση στο βιβλίο απογραφών των πινάκων που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ, όπως αυτή τέθηκε με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Έτσι, σύμφωνα με το νέο εδάφιο ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές των Δ.Λ.Π. καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τους ανωτέρω πίνακες που έχει υποχρέωση να συντάσσει σύμφωνα με τις νέες προαναφερόμενες διατάξεις των περιπτώσεων Α' και Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ.

Όταν χρησιμοποιεί το λογιστικό σύστημα που περιγράφεται στις υποπεριπτώσεις α' & β' της περίπτωσης 1.2.3.1 της παρούσης και συντάσσει Φορολογικό Ισολογισμό, Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, μπορεί να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, αντί των πινάκων της περίπτωσης Γ', το Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Η υποχρέωση καταχώρισης των πινάκων της περίπτωσης Γ' δεν καταλαμβάνει τον επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, αφού αυτός δεν έχει υποχρέωση να συντάσσει τους πίνακες αυτούς.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ακόμη οι καταστάσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού

(ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) όπως προκύπτουν εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ειδικότερα:

- Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών:

α) τις πιο πάνω καταστάσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. όπως αυτές συντάσσονται εκ των λογιστικών βιβλίων που τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. και

β) τους πίνακες των περιπτώσεων Α' και Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ΚΒΣ όπως αυτοί ορίζονται με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου, ή αντί των πινάκων της περίπτωσης Γ' τις συντασσόμενες καταστάσεις κατά τα προαναφερόμενα στις υποπερίπτώσεις α' και β' της περίπτωσης 1.2.3.1 της παρούσης (Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων).

- Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τις πιο πάνω καταστάσεις (Ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων) που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών του βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση του κανόνες των Δ.Λ.Π.

Παράγραφος 7. Υπογραφή καταστάσεων και πινάκων από λογιστή – φοροτεχνικό.

Με την παράγραφο αυτή αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. αναφορικά με την υπογραφή του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και των πινάκων που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την νέα διάταξη, από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος υπογράφονται με αναγραφή και των δεδομένων που ορίζονται στην διάταξη αυτή:

Σ.Α.Τ.Ε.

α) Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων. Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας υπογράφεται ο «φορολογικός» ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης (φορολογικός). Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις αυτές (29 § 3) να υπογράφεται ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Δ.Λ.Π.

β) Οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της νέας παραγράφου 7 του Κ.Β.Σ. οι οποίοι τηρούνται από τον επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Όταν αντί των πινάκων κατά τα προαναφερόμενα στις υποπεριπτώσεις α' & β' της περίπτωσης 1.2.3.1. της παρούσης συντάσσεται Φορολογικός Ισολογισμός, Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, υπογράφονται ο Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων και ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων που υποκαθιστούν τους πίνακες της ανωτέρω περίπτωσης Γ'.

Καταστάσεις που δημοσιεύονται

Επισημαίνεται ότι δημοσιεύονται οι καταστάσεις (ισολογισμός – λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και λοιπές καταστάσεις) που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ανεξάρτητα από τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Δ.Λ.Π. ή φορολογικής νομοθεσίας).

Παράγραφος 8. Ανεπάρκεια των βιβλίων επί μη σύνταξης ή ανακριβούς σύνταξης του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. νέα περίπτωση ε', αναφορικά με την κρίση του κύρους των βιβλίων ως ανεπαρκών του επιτηδευματία εκείνου που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Έτσι σύμφωνα με την νέα περίπτωση ε', για τον πιο πάνω επιτηδευματία λόγος ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων του αποτελεί ακόμη η μη σύνταξη και η μη καταχώριση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Φορολογικών

Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. καθώς και η ανακριβής σύνταξη του Πίνακα αυτού.

Στην περίπτωση που, αντί του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, συντάσσεται κατά τα προαναφερόμενα στις υποπεριπτώσεις α΄ και β΄ της περίπτωσης 1.2.3.1 της παρούσης, Φορολογικός Ισολογισμός, Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, και Πίνακας Διάθεσης Κερδών, λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων αποτελεί ανάλογα η μη σύνταξη και η μη καταχώριση στο βιβλίο απογραφών ή η ανακριβής σύνταξη του Λογαριασμού Φορολογικών Αποτελεσμάτων που υποκαθιστά σύμφωνα με τα προαναφερόμενα (υποπεριπτώσεις α΄ και β΄ της περίπτωσης 1.2.3.1 της παρούσης) τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της περίπτωσης Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

Συνημμένα: Φύλλα 8 (Φ.Ε.Κ. 263/23.12.04 και Εγγ. 117/9.2.05 της ΕΛΤΕ)



ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ

Αρ. Φύλλου 263

23 Δεκεμβρίου 2004

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3301

Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

**ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΣΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ 2002/47/ΕΚ (L 168/19.2.02)
ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ
ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ 6ης ΙΟΥΝΙΟΥ 2002,
ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ**

Άρθρο 1

Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής.

1. Ο νόμος αυτός θεσπίζει το καθεστώς που εφαρμόζεται στις συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, οι οποίες ικανοποιούν τις απαιτήσεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου αυτού, καθώς και στη χρηματοοικονομική ασφάλεια που παρέχεται σύμφωνα με τους όρους των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού.

2. Τόσο ο ασφαλειολήπτης όσο και ο ασφαλειοδότης πρέπει να ανήκουν σε μια από τις ακόλουθες κατηγορίες:

α) δημόσια αρχή πλην των επιχειρήσεων με εγγύηση του Δημοσίου, εκτός εάν αυτές εμπίπτουν στα κατωτέρω στοιχεία β' έως ε', όπως μεταξύ άλλων:

αα) δημόσιοι φορείς των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που έχουν αναλάβει τη διαχείριση του δημόσιου χρέους ή παρεμβαίνουν σε αυτή,

ββ) δημόσιοι φορείς των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που έχουν εξουσιοδοτηθεί να τηρούν λογαριασμούς πελατών,

β) εθνική κεντρική τράπεζα, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, η Τράπεζα Διεθνών Διακανονισμών, πολυμερής τράπεζα αναπτύξεως, όπως ορίζεται στην Πράξη Διοικητή Τραπεζής της Ελλάδος 2054/1992 (ΦΕΚ 49 Α), κεφάλαιο δεύτερο παρ. 1 στοιχείο ζ', καθώς και στο άρθρο 1 σημείο 19 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ (L 126/26.5.2000), το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων,

γ) χρηματοπιστωτικό ίδρυμα που υπόκειται σε εποπτεία, όπως, μεταξύ άλλων:

αα) πιστωτικό ίδρυμα, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α'), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καθώς και στο άρθρο 1 σημείο 1 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ, συμπεριλαμβανομένων των ιδρυμάτων που απαριθμούνται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 της εν λόγω Οδηγίας,

ββ) επιχείρηση παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 3 του Ν. 2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α'), καθώς και στο άρθρο 1 σημείο 2 της Οδηγίας 93/22/ΕΟΚ (L141/11.6.1993),

γγ) χρηματοδοτικό ίδρυμα, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 6 του Ν. 2076/1992, καθώς και στο άρθρο 1 σημείο 5 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ,

δδ) ασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 2α στοιχείο α' του Ν.Δ. 400/1970 (ΦΕΚ 10 Α'), καθώς και στο άρθρο 1 στοιχείο α' της Οδηγίας 92/49/ΕΟΚ (L228/11.8.1992), και ασφαλιστική επιχείρηση ζωής, όπως ορίζεται στην ίδια διάταξη του Ν.Δ. 400/1970, καθώς και στο άρθρο 1 στοιχείο α' της Οδηγίας 92/96/ΕΟΚ (L360/9.12.1992),

εε) ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, αμοιβαία κεφάλαια και άλλες διατάξεις, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 του Ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α'), καθώς και στο άρθρο 1 παράγραφος 2 της Οδηγίας 85/611/ΕΚ (L375/31.12.1985),

στστ) εταιρεία διαχείρισης, όπως ορίζεται στο άρθρο 17α παράγραφος 1 του Ν. 1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α'), καθώς και στο άρθρο 1α παράγραφος 2 της Οδηγίας 85/611/ΕΚ,

δ) κεντρικός αντισυμβαλλόμενος, διακανονιστής ή συμψηφιστικό γραφείο, όπως ορίζονται, αντίστοιχα, στο άρθρο 1 στοιχεία γ', δ' και ε' του Ν. 2789/2000 (ΦΕΚ 21 Α'), καθώς και στο άρθρο 2 στοιχεία γ', δ' και ε' της Οδηγίας 98/26/ΕΚ (L166/11.6.1998), συμπεριλαμβανομένων των ομοειδών ιδρυμάτων που υπόκεινται σε εποπτεία σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο και τα οποία ασκούν δραστηριότητες στις αγορές συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης, προαιρέσεων και παράγωγων μέσω σε βαθμό μη καλυπτόμενο από τον εν λόγω νόμο και την εν λόγω Οδηγία και πρόσωπο, πλην των φυσικών προσώπων, το οποίο ενεργεί ως καταπιστευματοδόχος ή υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου εξ ονόματος ενός ή περισσότερων προσώπων στα

των (L 243) και από τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 360/1985 που δημοσιεύουν για την περίοδο που λήγει στις 30.6.2005 ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, των οποίων η οικονομική χρήση λήγει στις 30 Ιουνίου.

Άρθρο 12

Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 7 αντικαθίστανται ως εξής:

«6. Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

7. Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).

β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.»

2. Η περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. αντικαθίσταται ως εξής:

«ε) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.»

3. Μετά από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 προστίθενται δεύτερο και τρίτο εδάφια ως εξής:

«Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων

και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε επίσημα συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού.»

4. Το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. αντικαθίσταται ως εξής:

«Ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 30.6.2005 οι ανωτέρω μετοχές ή συμμετοχές μπορεί να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης τους.»

5. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. προστίθεται περίπτωση ε' ως εξής:

«ε) Το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για την αποτίμηση των πάσης φύσεως τίτλων και χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.»

6. Μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 29 προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών και τους πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού.»

7. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 29 αντικαθίσταται ως εξής:

«Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή - φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας άσκησης επαγγέλματος κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 (ΦΕΚ 228 Α') με αναγραφή ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του Α.Φ.Μ., της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας.»

8. Μετά την περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 30 προστίθεται περίπτωση ε' ως εξής:

«ε. Δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.»

Άρθρο 13

Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Ν. 2238/1994) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Στο τέλος της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 προστίθεται το εξής εδάφιο:

«Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα της περίπτω-

Σ.Α.Τ.Ε.**Άρθρο 25
Έναρξη ισχύος**

Ο νόμος αυτός αρχίζει να ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους διατάξεις του.

Παραγγέλλομε τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και την εκτέλεσή του ως νόμου του Κράτους.

Αθήνα, 22 Δεκεμβρίου 2004

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΣΤΕΦΑΝΟΠΟΥΛΟΣ

ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Γ. ΑΛΟΓΟΣΚΟΥΦΗΣ

ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
Δ. ΣΙΟΥΦΑΣ

ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΧΩΡΟΤΑΞΙΑΣ
ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ
Γ. ΣΟΥΦΛΙΑΣ

ΥΓΕΙΑΣ
ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ
Ν. ΚΑΚΛΑΜΑΝΗΣ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ
Γ. ΤΑΤΟΥΛΗΣ

Θεωρήθηκε και τέθηκε η Μεγάλη Σφραγίδα του Κράτους

Αθήνα, 23 Δεκεμβρίου 2004

Ο ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ
Α. ΠΑΠΑΛΗΓΟΥΡΑΣ



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Ερμού & Κορνάρου 1.
105 63 – ΑΘΗΝΑ
5^{ος} Όροφος Γρ. 501-503
Τηλέφωνο : 210 32 86 343
Fax : 210 32 86 075
E-mail : elte@mnec.gr

Αθήνα, 9 Φεβρουαρίου 2005
Αριθμ.Πρωτ.ΕΛΤΕ 117

ΠΡΟΣ: Υπουργείο Οικονομίας &
Οικονομικών
Γενική Διεύθυνση Φορολογίας
Διεύθυνση 15^η Βιβλίων &
Στοιχείων
Τμήμα Α'

ΘΕΜΑ : Έγγραφό σας με αριθμό πρωτοκόλλου 1001414/3/0015 της 5^{ης} Ιανουαρίου 2005.

Σε απάντηση του παραπάνω εγγράφου σας και στη συνέχεια των σχετικών εγγράφων μας με αριθμούς πρωτοκόλλου 19 της 14^{ης} Ιανουαρίου 2005, 65 της 26^{ης} Ιανουαρίου 2005 και 90 της 1^{ης} Φεβρουαρίου 2005, σας αποστέλλουμε τις απόψεις μας επί του θέματος των οδηγιών που θα πρέπει να παράσχει η Διοίκηση σχετικά με τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων από τους επιτηδευματίες που θα εφαρμόσουν τα ΔΛΠ.

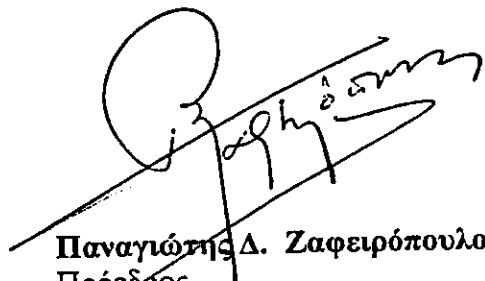
Επιθυμούμε να επισημάνουμε ότι οι προτεινόμενες λύσεις:

1. Δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ενδεικτικές, γιατί στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούν να υπάρξουν υποχρεωτικές και μοναδικές λύσεις, δεδομένης της ποικιλίας των μηχανογραφικών συστημάτων και του τρόπου οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών κάθε επιτηδευματία.
2. Δεν απαιτούν μηχανογραφικό κόστος αλλά μπορούν να εφαρμοσθούν από όλα τα μηχανογραφικά συστήματα που έχουν τη δυνατότητα να «κρατούν» τα λογιστικά βιβλία περισσότερων της μιας επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν το ίδιο λογιστικό σχέδιο.
3. Δεν θα αποτελέσουν νέα μέθοδο τήρησης των λογιστικών βιβλίων που θα κληθούν να κρίνουν οι φορολογικοί ελεγκτές. Με τις υποδεικνυόμενες λύσεις οι φορολογικοί ελεγκτές θα εξακολουθούν «να βλέπουν» ότι «έβλεπαν» μέχρι σήμερα και έχουν εκπαιδευθεί να ελέγχουν, με αποτέλεσμα την ελαχιστοποίηση ή και εκμηδένιση των τριβών μεταξύ φορολογικών ελεγκτών

Σ.Α.Τ.Ε.

και ελεγχόμενων. Η αρχή αυτή συνάδει άλλωστε και με την πολιτική βούληση που εκφράστηκε με τον Νόμο 3301/2004, ώστε εφαρμογή των ΔΛΠ να έχει την ελαχίστη δυνατή επίδραση στο κόστος των επιτηδευματιών.

Με ιδιαίτερη εκτίμηση,



Παναγιώτης Δ. Ζαφειρόπουλος
Πρόεδρος

Α. ΤΗΡΗΣΗ ΔΥΟ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Με τη μέθοδο αυτή το κύριο λογιστικό σύστημα των επιτηδευματιών είναι αυτό με το οποίο οι συναλλαγές τους λογιστικοποιούνται με βάση τις αρχές των ΔΛΠ.

Παράλληλα με το κύριο λογιστικό σύστημα οι παραπάνω επιτηδευματίες τηρούν ένα δεύτερο (βοηθητικό) σύστημα με το οποίο οι συναλλαγές τους λογιστικοποιούνται με βάση τις αρχές που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία.

Το παράλληλο αυτό σύστημα έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- α. Χρησιμοποιεί το ίδιο Σχέδιο Λογαριασμών με το Σχέδιο Λογαριασμών που υπάρχει στο κύριο σύστημα με εξαίρεση εκείνους τους λογαριασμούς που απαιτούνται μόνο για σκοπούς εφαρμογής των ΔΛΠ (π.χ λογαριασμοί αναβαλλόμενης φορολογίας).
- β. Χρησιμοποιεί ιδιαίτερο Ημερολόγιο και Καθολικό στα οποία απεικονίζονται η λογιστικοποίηση των συναλλαγών με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας.
- γ. Η εισαγωγή των συναλλαγών στο βοηθητικό λογιστικό σύστημα γίνεται είτε με αναφορά στην ίδια ημερομηνία με την οποία οι συναλλαγές εισάγονται στο κύριο λογιστικό σύστημα, είτε συγκεντρωτικά με ημερομηνία το τέλος κάθε μήνα, για τις εγγραφές του μήνα είτε στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης:

- α. Από το κύριο λογιστικό σύστημα παράγεται το Ισοζύγιο Λογαριασμών όλων των βαθμίδων από το οποίο προκύπτουν τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων που θα συνταχθούν με βάση τα ΔΛΠ.
- β. Από το βοηθητικό λογιστικό σύστημα παράγεται το Ισοζύγιο Λογαριασμών όλων των βαθμίδων στους οποίους έχουν απεικονισθεί οι συναλλαγές με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας.
- γ. Δεδομένου ότι τα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και βοηθητικό) χρησιμοποιούν το ίδιο Σχέδιο Λογαριασμών, η διαφορά, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό, των υπολοίπων των δύο ισοζυγίων (δηλαδή του ισοζυγίου πρωτοβαθμίων που παράγεται από το κύριο λογιστικό σύστημα και του ισοζυγίου πρωτοβαθμίων λογαριασμών που παράγεται από το βοηθητικό λογιστικό σύστημα, παρέχει τη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που απαιτείται να υπάρχει στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (ΠΣΛΦΒ).

Κατά συνέπεια ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης θα προκύπτει:

Σ.Α.Τ.Ε.

- (i) Η λογιστική βάση από το Ισοζύγιο πρωτοβαθμίων του κύριου λογιστικού συστήματος.
 - (ii) Η φορολογική βάση από το Ισοζύγιο πρωτοβαθμίων του βοηθητικού λογιστικού συστήματος.
 - (iii) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης, όπως προαναφέρθηκε.
- δ. Μετά την παραγωγή του Ισοζυγίου λογαριασμών όλων των βαθμίδων από το βοηθητικό λογιστικό σύστημα θα επακολουθήσει με λογιστικές εγγραφές μόνο στο βοηθητικό λογιστικό σύστημα η σύνταξη Ισολογισμού, Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακα Διάθεσης, με τον ίδιο τρόπο που γίνεται η σύνταξη των καταστάσεων αυτών από τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα ΔΛΠ (δηλαδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΕΓΛΣ ή τα ΚΛΣ).

B. ΤΗΡΗΣΗ ΕΝΟΣ ΚΥΡΙΟΥ ΚΑΙ ΕΝΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Με τη μέθοδο αυτή το κύριο λογιστικό σύστημα των παραπάνω επιτηδευματιών είναι αυτό με το οποίο οι συναλλαγές τους λογιστικοποιούνται με βάση τις αρχές των ΔΛΠ.

Παράλληλα με το κύριο λογιστικό σύστημα οι παραπάνω επιτηδευματίες τηρούν ένα δεύτερο (συμπληρωματικό) σύστημα με το οποίο λογιστικοποιούνται οι διαφορές ή/και αντιστροφές των συναλλαγών που έχουν λογιστικοποιηθεί στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τις αρχές των ΔΛΠ, ώστε από το λογιστικό άθροισμα των εγγραφών που έχουν γίνει στο κύριο σύστημα και στο βοηθητικό σύστημα να προκύπτει η λογιστικοποίηση των συναλλαγών με βάση τις αρχές που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία.

Το συμπληρωματικό αυτό σύστημα έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- α. Χρησιμοποιεί το ίδιο Σχέδιο Λογαριασμών με το Σχέδιο Λογαριασμών που υπάρχει στο κύριο σύστημα.
- β. Χρησιμοποιεί ιδιαίτερο Ημερολόγιο και Καθολικό στα οποία απεικονίζονται η λογιστικοποίηση των διαφορών/αντιστροφών των συναλλαγών του κυρίου συστήματος για σκοπούς εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας.
- γ. Η εισαγωγή των διαφορών/αντιστροφών των συναλλαγών του κυρίου συστήματος γίνεται είτε με αναφορά στην ίδια ημερομηνία με την οποία οι συναλλαγές εισάγονται στο κύριο σύστημα, είτε με ημερομηνία το τέλος κάθε μήνα, για τις εγγραφές του μήνα είτε στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης:

- α. Από το κύριο λογιστικό σύστημα παράγεται το Ισοζύγιο Λογαριασμών όλων των βαθμίδων από το οποίο προκύπτουν τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων που θα συνταχθούν με βάση τα ΔΛΠ.
- β. Από το συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα παράγεται το Ισοζύγιο Λογαριασμών όλων των βαθμίδων στο οποίο απεικονίζονται οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.
- γ. Δεδομένου ότι τα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και συμπληρωματικό) χρησιμοποιούν το ίδιο Σχέδιο Λογαριασμών, το λογιστικό άθροισμα, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό, των δύο ισοζυγίων (δηλαδή του ισοζυγίου πρωτοβαθμίων που παράγεται από το κύριο σύστημα και του ισοζυγίου πρωτοβαθμίων που παράγεται από το συμπληρωματικό σύστημα) παρέχει το ισοζύγιο πρωτοβαθμίων λογαριασμών σε φορολογική βάση, που απαιτείται να υπάρχει στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (ΠΣΛΦΒ).

Κατά συνέπεια ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης θα προκύπτει:

- (i) Η λογιστική βάση από το ισοζύγιο πρωτοβαθμίων του κύριου λογιστικού συστήματος.
 - (ii) Η διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης από το ισοζύγιο πρωτοβαθμίων του βοηθητικού συστήματος.
 - (iii) Η φορολογική βάση από το λογιστικό άθροισμα των ισοζυγίων λογιστικής βάσης και βοηθητικού λογιστικού συστήματος.
- δ. Μετά την παραγωγή του ισοζυγίου λογαριασμών όλων των βαθμίδων από το κύριο λογιστικό σύστημα, τα υπόλοιπά του θα εισάγονται στο συμπληρωματικό σύστημα και θα επακολουθήσει με λογιστικές εγγραφές μόνο στο συμπληρωματικό σύστημα η σύνταξη Ισολογισμού, Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακα Διάθεσης με τον ίδιο τρόπο που γίνεται η σύνταξη των καταστάσεων αυτών από τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα ΔΛΠ. (δηλαδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΕΓΛΣ ή τα ΚΛΣ).