

Πίνακας περιεχομένων

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

ΠΟΛ 1025 - 16/02/2005

Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του ν.3301/2004 (ΦΕΚ 263Α΄) «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 84Α΄) 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 84Α΄) 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 84Α) 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.

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.)

Επισήμανση

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.

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

Λογαριασμός Χρέωση Πίστωση

- » 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.

1.2.2.1. Χρόνος Ενημέρωσης - Θεώρηση - Περιεχόμενο 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.

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.

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 παρ.1 του Κ.Β.Σ. Τηρείται όμως θεωρημένο Ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών» που ορίζεται από την πιο πάνω διάταξη (24 παρ. 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. 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 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω τηρούμενοι λογαριασμοί τάξεως.

Παράγραφος 2. Χρόνος ενημέρωσης του Φορολογικού Μητρώου Πάγιων 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.

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.

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 υποπερίπτώσεις 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.

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 τους 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:

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 παρ. 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.

Source URL: <https://www.taxexperts.gr/εφο/φορολογικά-θέματα/πολ-1025-16022005>