

Π. Βρουστούρης

Κ. Καραμάνης

Δ. Λεβεντάκης

ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Οι συναλλαγματικές διαφορές (ΣΔ) επιμέτρησης (αποτίμησης) στο τέλος της χρήσης είναι ένα σημαντικό θέμα που προκύπτει τόσο στα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ όσο και στα ΕΛΠ. Οι ΣΔ, θετικές ή αρνητικές, προκύπτουν από τα νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα (ΞΝ), συνήθως απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Οι ΣΔ επιμέτρησης αφορούν τόσο τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ο χειρισμός του θέματος περιπλέκεται από το γεγονός ότι οι ΣΔ επιμέτρησης, σε αντίθεση με τις ΣΔ είσπραξης ή πληρωμής στη διάρκεια της χρήσης, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Τι προβλέπει η λογιστική νομοθεσία

Με βάση το άρθρο 27 του Ν. 4308/2014 (και το ΔΛΠ 21), οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την ισχύουσα ισοτιμία κατά τη συναλλαγή. Στην ημερομηνία ισολογισμού, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης με την ισοτιμία κλεισίματος και οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές (κέρδη ή ζημιές), αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της κλειόμενης περιόδου.

Τι προβλέπει η φορολογική νομοθεσία

Με βάση το Ν. 4172/2013, οι πραγματοποιηθείσες ΣΔ που προκύπτουν κατά την είσπραξη απαιτήσεων και την εξόφληση υποχρεώσεων

σε ΞΝ (πραγματικά γεγονότα-συναλλαγές) αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν είναι χρεωτικές (έξοδα - ζημιές) και φορολογούνται αν είναι πιστωτικές (κέρδη - έσοδα). Αντίθετα, οι ΣΔ που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ΞΝ στο τέλος της χρήσης, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση / δεν προσαιχάνουν τα φορολογητέα κέρδη αντίστοιχα, δεδομένου ότι δεν αντιστοιχούν σε πραγματοποιημένα έξοδα/κέρδη της περιόδου.

Βάσει των προαναφερθέντων, υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογικού χειρισμού των ΣΔ επιμέτρησης στο τέλος της χρήσης (διαφορά βάσεων). Στην ουσία, από φορολογικής απόψεως δεν υπάρχουν ΣΔ επιμέτρησης στο τέλος της χρήσης. Δηλαδή, η φορολογική νομοθεσία θεωρεί σταθερό το ποσό της απαίτησης / υποχρέωσης από την αρχική αναγνώριση μέχρι την είσπραξη / εξόφληση, αντίστοιχα, οπότε και προκύπτει το ποσό των ΣΔ.

Τέλος, σημειώνεται ότι δεν προβλέπεται καμία διαφοροποίηση στο φορολογικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών για τα απλογραφικά βιβλία.

Παρακολούθηση

Για την παρακολούθηση της λογιστικής και φορολογικής βάσης των ΣΔ επιμέτρησης, προτείνουμε ένα απλό, κατανοητό και ασφαλή τρόπο, που στηρίζεται στη δημιουργία ειδικών λογαριασμών. Οι εν λόγω λογαριασμοί μπορεί να τίθενται σε τριτοβάθμιο επίπεδο, με τη χρήση

Πίνακας 1. 20.11.2016

ΚΑΛ*	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
30.01.00	Απαιτήσεις	90.909,09	
71	Πωλήσεις		90.909,09
100.000 \$ / 1,10 = 90.909,09 (λογιστική και φορολογική βάση)			

Πίνακας 2. 31.12.2016

ΚΑΛ*	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81.00.40	Χρεωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης	3.952,57	
30.01.40	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης πελατών		3.952,57
90.909,09 - (100.000/1,15) = 3.952,57 (λογιστική βάση - φορολογική βάση μηδέν)			

Πίνακας 3. 28.02.2017

ΚΑΛ*	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
38	Ταμιακά διαθέσιμα (100.000 \$ / 1,03)	97.087,38	
30.01.00	Απαιτήσεις		90.909,09
81.01.04	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές*		6.178,29
* λογιστική και φορολογική βάση			

Πίνακας 4. 31.12.2017 το αργότερο

ΚΑΛ*	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
30.01.40	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης πελατών	3.952,57	
81.01.40	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης		3.952,57

* ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

κωδικών που δεν χρησιμοποιούνται από το ΕΓΛΣ, ώστε να μην υπάρχει σύγχυση με τους λογαριασμούς που αφορούν τις ΣΔ από διακανονισμό. Ένας τέτοιος λογαριασμός μπορεί να είναι ο τριτοβάθμιος 40 «Συναλλαγματικές Διαφορές Αποτίμησης». Βάσει αυτού, ο λογαριασμός 30.01.40 «Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης πελατών» θα είναι συμπληρωματικός (αυξητικά ή μειωτικά) του 30.01 «Πελάτες εξωτερικού» και οι λογαριασμοί 81.00.40 «Χρεωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης» και 81.01.40 «Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης» θα αφορούν το μη αναγνωριζόμενο φορολογικά έξοδο/έσοδο αντίστοιχα από ΣΔ επιμέτρησης. Στους υπάρχοντες λογαριασμούς 81.00.04 και 81.01.04 αντίστοιχα, καταχωρούνται οι πραγματοποιηθείσες ΣΔ (έξοδα/έσοδα) που προκύπτουν κατά την είσπραξη/εξόφληση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ΞΝ. Το σύνολο του λογαριασμού 81 λαμβάνεται υπόψη λογιστικά για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ τα υπόλοιπα των λογαριασμών 81.00.40, τα οποία προαιρετικά μπορεί να αναλύονται περαιτέρω και ανά νόμισμα, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και μην εκπίπτουν κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α πώλησε την 20.11.2016 στην Ε αγαθά αξίας 100.000 δολαρίων Αμερικής. Η ισοτιμία ευρώ/δολαρίου την ημερομηνία πώλησης ήταν 1,10 ενώ το σχετικό ποσό θα καταβληθεί την 28.02.2017. Την 31.12.2016 η ισοτιμία ευρώ/δολαρίου ήταν 1,15 και την 28.02.2017, το ποσό των 100.000 δολαρίων εισπράχθηκε με ισοτιμία ευρώ/δολαρίου 1,03. Βάσει αυτών, οι λογιστικές εγγραφές αναφέρονται στον πίνακα 1 και 2. Βάσει των εγγραφών, ο λογαριασμός των απαιτήσεων στον ισολογισμό (λογαριασμός 30.01.40 - λογιστική βάση) εμφανίζεται με ποσό 86.956,52 (90.909,09 - 3.952,57), στα δε αποτελέ-

σματα εμφανίζεται λογιστική ζημία από ΣΔ 3.952,57 (λογαριασμός 81.00.40). Για σκοπούς φορολογίας, ο λογαριασμός αυτός αναμορφώνεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως μη εκπιπόμενη δαπάνη (κωδ. 455 του εντύπου Ν - φορολογική βάση μηδέν). Δηλαδή, το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης από ΣΔ είναι μηδέν.

Στην επόμενη χρήση, με την είσπραξη της απαίτησης, διενεργείται η λογιστική εγγραφή όπως φαίνεται στον πίνακα 3. Με την υπόθεση ότι δεν υπάρχουν άλλες συναλλαγές στη χρήση 2017, ο συμπληρωματικός λογαριασμός των απαιτήσεων 30.01.40 (με πιστωτικό υπόλοιπο από την προηγούμενη χρήση ποσού 3.952,57), αντιλογίζεται στα αποτελέσματα, με την εγγραφή όπως φαίνεται στον πίνακα 4.

Το λογιστικό αποτέλεσμα του 2017 από ΣΔ είναι το σύνολο του λογαριασμού 81.01 ύψους 10.130,86 (6.178,29 + 3.952,57). Το ποσό αυτό είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας της απαίτησης την 31.12.2016 ύψους 86.956,52 (90.909,09 - 3.952,57) και του ποσού 97.087,38 που τελικά εισπράχθηκε την 28.02.2017 (97.087,38 - 86.956,52 = 10.130,86).

Το φορολογικό αποτέλεσμα του 2017 από ΣΔ προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό 81.01.04, στον οποίο καταχωρείται η διαφορά ποσού 6.178,29 €, μεταξύ της αρχικής απαίτησης 90.909,09 και του ποσού που τελικά εισπράχθηκε 97.087,38 €. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ο λογαριασμός 81.01.40. Συνεπώς, το υπόλοιπό του από 3.952,57 € αναγράφεται στον κωδ. 462 του εντύπου Ν, ώστε να μην φορολογηθεί.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Τα θέματα εφαρμογής των ΕΛΠ καθώς και της διασύνδεσης Λογιστικής και Φορολογίας αναλύονται διεξοδικά σε δύο εξ' αποστάσεως σεμινάρια για επαγγελματίες λογιστές, του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών (ΟΠΑ). Στους εκπαιδευόμενους προσφέρεται ιδιαίτερα πλούσιο εκπαιδευτικό υλικό. Με την επιτυχή παρακολούθηση κορηγείται βεβαίωση παρακολούθησης του ΟΠΑ. Πληροφορίες στο 210 8203 753 ή στο e-mail: secretary@elearning.aueb.gr.