

**Χρημοτοοικονομική Λογιστική**

**Ενότητα 6:** Αποτίμηση Ασώματων Παγίων

Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής

Σχολή Τεχνολογικών Εφαρμογών

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

**Χρηματοδότηση**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στο πλαίσιο του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο «**Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα στο Τ.Ε.Ι. Θεσσαλίας**» έχει χρηματοδοτήσει μόνο την αναδιαμόρφωση του εκπαιδευτικού υλικού.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**Περιεχόμενα**

[Αποτίμηση Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης 5](#_Toc426555466)

[Γενικά 5](#_Toc426555467)

[Απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης 5](#_Toc426555468)

[Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων –λατομείων Λ.16.11 6](#_Toc426555469)

[Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια για απόκτηση παγίων στοιχείων Λ.16.15 7](#_Toc426555470)

[1) Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων για απόκτηση παγίων στοιχείων. 7](#_Toc426555471)

[a. Διατάξεις Λογιστικής 7](#_Toc426555472)

[b. Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» 9](#_Toc426555473)

[c. Η λογιστική των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών του Λ.16.15 10](#_Toc426555474)

[d. Η λογιστική του Λ.44.15 12](#_Toc426555475)

[e. Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του Λ. 16.15 14](#_Toc426555476)

[Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα 16](#_Toc426555477)

[Γενικά. 16](#_Toc426555478)

[Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα 19](#_Toc426555479)

[Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων 19](#_Toc426555480)

[Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα 19](#_Toc426555481)

[Ο τρόπος αποτίμηση προθεσμιακής κατάθεσης σε ξένο νόμισμα 20](#_Toc426555482)

[Ασκήσεις 25](#_Toc426555483)

[Τέλος Ενότητας 38](#_Toc426555484)

[Σημειώματα 38](#_Toc426555485)

# Αποτίμηση Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης

# Γενικά

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που πραγματοποιούνται:

* Για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης
* Για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και
* Για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για χρονική διάρκεια μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

# Απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση, όπως αυτή αναπτύσσεται στους επιμέρους λογαριασμούς. Πάντως, για όσα έξοδα απαριθμούνται από το Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και για εκείνα τα οποία θα χαρακτηριστούν από την επιχείρηση ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ισχύει ο γενικό κανόνας ότι «αποσβένονται εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

Εξαίρεση από τον παραπάνω κανόνα αποτελούν τα παρακάτω έξοδα για τα οποία ισχύουν ειδικές ρυθμίσεις που αναπτύσσονται στα σχόλια των οικείων λογαριασμών, δηλαδή των λογαριασμών:

* Λ.16.11 «Έξοδα ερευνών – ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων»
* Λ.16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων»
* Λ.16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών»

Οι υπολογαριασμοί του Λ.16 «*Έξοδα πολυετούς απόσβεσης*» , με τους αντίστοιχους χαρακτηρισμούς στον Ισολογισμό, δίνονται πιο κάτω:

|  |  |
| --- | --- |
| Λογαριασμοί | Λογαριασμοί Ισολογισμού |
| 16.11 | Έξοδα ερευνών ορυχείων κλπ | Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης (ΓΙΙ) |
| 16.12 | Έξοδα λοιπών ερευνών |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές κλπ | Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων (Β 2) |
| 16.18 | Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου | Με ομώνυμο τίτλο (Β 3) |
| 16.13 | Έξοδα αύξησης κεφαλαίων κλπ | Λοιπά έξοδα εγκατάστασης (Β 4) |
| 16.14 | Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων |
| 16.16 | Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών |
| 16.17 | Έξοδα αναδιοργανώσεως |
| 16.19 | Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης |
| 16.90 | Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης |

# Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων –λατομείων Λ.16.11

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται μόνο τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων ή μεταλλείων. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία των εξορυκτικών επιχειρήσεων παρακολουθούνται στους αντίστοιχους λ/σμούς του πρωτοβάθμιου Λ.10, ενώ τα δικαιώματα εκμετάλλευσης αυτών παρακολουθούνται στον Λ.16.02 «*Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων*».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι τα προαναφερόμενα έξοδα αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Το άρθρο 6 παρ. 5 του Π.Δ. 299/2003 ορίζει σχετικά ότι «*η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου* 18 *του Ν.Δ*. 4002/1959 *Περί αργούντων μεταλλείων κλπ*».

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο πολ.1122/2003 αναφέρεται σχετικά ότι οι διατάξεις για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και οι συναφείς με αυτές δαπάνες δύνανται να αποσβένονται κατ’ επιλογή της επιχείρησης:

**α)** εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν ή

**β)** εφάπαξ μέσα σε κάποια από τις επόμενες τέσσερις (4) διαχειριστικές χρήσεις ή

**γ)** τμηματικά μέσα στις διαχειριστικές αυτές χρήσεις

Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσης λατομικών ερευνών καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών.

## Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια για απόκτηση παγίων στοιχείων Λ.16.15

Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων για απόκτηση παγίων στοιχείων.

### Διατάξεις Λογιστικής

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων αποκλειστικά για απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων παρακολουθούνται στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό Λ.16.15 «***Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για απόκτηση πάγιων στοιχείων***».

Για το περιεχόμενο του Λ. 16.15 το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει τα εξής:

Στο λογαριασμό 16.15 «***συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων***» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές (τώρα Ευρώ) των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρακάτω περίπτωση 23.

Τις ίδιες απόψεις δέχεται και ο Κ.Β.Σ. (τώρα Κ.Φ.Α.Σ.) σχετικά με την αποτίμηση των πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων στοιχείων. Δηλαδή: για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές (τώρα Ευρώ) κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

**α)** Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές (τώρα Ευρώ) των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης.

**Η** **απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής**:

**αα)** Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκων της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος. Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο. Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

**αβ)** Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.
**β)** Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές (τώρα Ευρώ) των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

**βα)** Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης,

**ββ)** όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση. Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα,

**γ)** οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές (τώρα Ευρώ) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

### Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων»

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν πιστώσεις και δάνεια σε Ξ.Ν., κατά την εξόφλησή τους και κατά την αποτίμηση, στο τέλος της χρήσης, προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν α) κατά την πληρωμή και β) κατά την αποτίμηση σε ευρώ καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

|  |  |
| --- | --- |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |
| 16.15.00 | Πίστωση Α |
| 16.15.01 | Δάνειο Β |
| 16.15.03 | ......................... |
| ............ | ......................... |
| 16.15.99 | ......................... |

Στο τέλος της χρήσης ο Λ.16.15.XX θα εμφανίζει υπόλοιπο €(Υ) χρεωστικό ή πιστωτικό. Για τον χειρισμό του υπολοίπου του Λ.16.15.XX ακολουθούμε το Ε.Γ.Λ.Σ.[Ξ.Ν.[[1]](#footnote-1)]

### Η λογιστική των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών του Λ.16.15

Προκειμένου να εφαρμόσουμε το Ε.Γ.Λ.Σ., όταν ο Λ.16.15 «*Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων*» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, διαχωρίζουμε την κίνησή του στα παρακάτω μέρη:

**α) στο βέβαιο και εκκαθαρισμένο μέρος** των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια της χρήσης από την εξόφληση δανείων και πιστώσεων χρησιμοποιηθέντων για απόκτηση παγίων στοιχείων.

Οι παραπάνω πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στον Λ.81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» με την παρακάτω εγγραφή:

XX.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00 | Ανάπτυξη κατά δάνειο ή πίστωση  | XX,XX |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.01 | Έκτακτα και ανόργανα έσοδα |  |  |
|  | 81.01.04 | Συναλλαγματικές διαφορές  |  | XX,XX |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε έκτακτα αποτελέσματα*

Αν όμως από την εξόφληση των άνω δόσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης προκύπτουν χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, τότε αυτές προστίθενται (αλγεβρικά) στις διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης από την αποτίμηση των ίδιων πιστώσεων ή δανείων. Δηλαδή, είτε αυξάνουν τις χρεωστικές διαφορές, είτε μειώνουν τις πιστωτικές διαφορές.

**β) στο κατά πρόβλεψη μέρος** των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης από την αποτίμηση των δανείων ή πιστώσεων χρησιμοποιούμενων αποκλειστικά για απόκτηση παγίων στοιχείων.

**Παράδειγμα:** Η Α.Ε. «ΧΙ» έλαβε την 10η/11/201Χ–1 δάνειο από τις Η.Π.Α. $100.000,00 από την ALPHA BANK για την αγορά μηχανήματος (παγίου). Το εν λόγω μηχάνημα λειτούργησε τον Ιανουάριο 201Χ.

Το δάνειο είναι εξοφλητέο σε δέκα ισόποσες εξαμηνιαίες δόσεις (λήγουν την 10η/5ου και 10η/11ου κάθε έτους). Από την αποτίμηση του δανείου την 31η/12/201Χ–1 προέκυψαν χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές €60,00, ενώ κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ προέκυψαν οι παρακάτω συναλλαγματικές διαφορές:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Χρεωστική Σ.Δ. | Πιστωτική Σ.Δ. |
| Πληρωμή δόσης 10η/5/201Χ  | 100,00 |  |
| Πληρωμή δόσης 10η/11/201Χ  |  | 180,00 |
| Αποτίμηση δανείου |  | 220,00 |

Οι παραπάνω συναλλαγματικές διαφορές καταχωρήθηκαν στον Λ.16.15.00 «*Συναλλαγματικές διαφορές δανείου ALPHA BANK σε* $». Η ανάλυση της κίνησης φαίνεται στο αναλυτικό καθολικό που ακολουθεί:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Συναλλαγματι-κές διαφορές | Ημερομηνία | Αιτιολογία | Ποσά σε € συναλλαγματικών διαφορών |
| Χρέωση | Πίστωση | Υπόλοιπο |
| Βέβαιες και εκκαθαρισμένες | 10/5/201Χ | Εξόφληση δόσης | 100,00 |  | 100,00 |
| 10/11/201Χ | Εξόφληση δόσης |  | 180,00 | (80,00) |
| 31/12/201Χ | Βέβαιο έσοδο μεταφορά στον Λ. 81.01.04 | 80,00 |  |  |
| Κατά πρόβλεψη (προερχόμενες από αποτίμηση) | 31/12/201Χ–1 | Αποτίμηση | 60,00 |  | 60,00 |
| 31/12/201Χ | Αποτίμηση |  | 220,00 | (160,00) |
| 31/12/201Χ | Το κατά πρόβλεψη έσοδο δεν μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης αλλά στον Λ.44.15 | 160,00 |  |  |

### Η λογιστική του Λ.44.15

Αν τελικά με τον παραπάνω συμψηφισμό ο Λ.16.15 «***Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήση πάγιων στοιχείων***» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στον Λ.44.15 «***Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων***».

Ο Λ.44.15 αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κατά πίστωση ή δάνειο.

Την επόμενη χρήση το προηγούμενο πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται από τον Λ.44.15 στον Λ.16.15 και συμψηφίζεται με τις τυχόν υπάρχουσες συναλλαγματικές διαφορές ή με αυτές που προκύπτουν είτε από την εξόφληση των δόσεων των δανείων ή πιστώσεων είτε από την αποτίμηση στο τέλος της χρήσης.

Αν κατά την επόμενη χρήση προκύψουν και πάλι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές είτε από αποτίμηση, είτε από εξόφληση δόσεων, τότε το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο του Λ.44.15 μεταφέρεται στην πίστωση του Λ.81.01.04 «*Συναλλαγματικές διαφορές*», μόνον όμως κατά το μέρος του πιστωτικού υπόλοιπου, του Λ.44.15, το οποίο αναλογεί στις δόσεις οι οποίες πληρώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Το μέρος αυτό του υπολοίπου προσδιορίζεται από τον παρακάτω επιμερισμό:

 

**Παράδειγμα:** Η ΕΠΕ «ΨΙ» έλαβε την 20η/10/201Χ–1 (με κυμαινόμενη ισοτιμία 1€=0,9615$ ) δάνειο από τις Η.Π.Α. $50.000,00 από την τράπεζα «ΕΨΙΛΟΝ» για την αγορά παγίων στοιχείων. Το δάνειο είναι εξοφλητέο σε οκτώ ίσες εξαμηνιαίες δόσεις (λήγουν 20η/4ου και 20η/10ου κάθε έτους). Από την αποτίμηση του δανείου την 31η/12/201Χ–1 , όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία είναι 1€=0,9643$ προέκυψαν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές €€150,00 , οι οποίες μεταφέρθηκαν την 31η/12/201Χ–1 στον Λ.44.15.00, ενώ την 1η/1/201Χ μεταφέρθηκαν από τον Λ. 44.15.00 στον Λ. 16.15.00. Κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ προέκυψαν οι εξής συναλλαγματικές διαφορές:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερομηνία | Αιτιολογία | Χρεωστικές | Πιστωτικές |
| 20/4/201Χ | Εξόφληση δόσης $6.250 με κυμαινόμενη ισοτιμία 1€=0,9671$ |  | 18,75 |
| 20/10/201Χ | Εξόφληση δόσης $6.250 με κυμαινόμενη ισοτιμία 1€=0,9709$ |  | 43,75 |
| 31/12/201Χ | Αποτίμηση υπόλοιπου του δανείου με κυμαινόμενη ισοτιμία 1€=0,9737$ |  | 375,00 |

Η κίνηση του Λ.16.15.00 «***Δάνειο τράπεζας ΕΨΙΛΟΝ*** ***σε*** $»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Συναλλαγματικές διαφορές | Ημερομηνία | Αιτιολογία | Ποσά σε € συναλλαγματικών διαφορών |
| Χρέωση | Πίστω-ση | Υπόλοι-πο |
| Βέβαιες και εκκαθαρισμέ-νες | 20/4/201Χ | Εξόφληση δόσης |  | 18,75 | (18,75) |
| 20/10/201Χ | Εξόφληση δόσης |  | 43,75 | (62,50) |
| 31/12/201Χ | Το βέβαιο έσοδο €62,50 μεταφέρεται στον Λ. 81.01.04 | 62,50 |  |  |
| Κατά πρόβλεψη (προερχόμε-νες από αποτίμηση) | 31/12/201Χ–1  | Αποτίμηση |  | 150,00 | (150,00) |
| 31/12/201Χ–1 | Μεταφορά από Λ.44.15 | 150,00 |  |  |
| 1/1/201X | Μεταφορά από Λ.44.15 |  | 150,00 | (150,00) |
| 31/12/201Χ31/12/201Χ31/12/201Χ | Από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές €150,00 που είχαν προκύψει κατά την αποτίμηση 31/12/201Χ–1 μεταφέρεται στον Λ.81.01.04 το μέρος των συναλλαγματικών διαφορών που αναλογούν στις εξοφληθείσες δόσεις χρήσης 201Χ:α) $6.250/0,9671== €6.462,62β) $6.250/0,9709 = = €6.437,33Σύνολο: €12.899,95Υπόλοιπο δανείου 31/12/201Χ:$37.500/0,9737 = = €38.512,89Άρα:Μεταφορά στον Λ.81.01.04:150,00×34% = ΑποτίμησηΜεταφορά στον Λ.44.15 | 51,00474,00 | 375,00 | (99,00)(474,00) |

### Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του Λ. 16.15

Με την εφαρμογή της παρ.2.2.110 περ.23 εδάφ.2 έως 5**[Ξ.Ν.[[2]](#footnote-2)]**του Ε.Γ.Λ.Σ., σχετικά με τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του Λ.16.15, προκύπτουν τα εξής:

Όταν ο Λ.16.15 εμφανίζει στο τέλος της χρήσης χρεωστική συναλλαγματική διαφορά η επιχείρηση προβαίνει στις παρακάτω ενέργειες:

**α)** Αν από την αποτίμηση του δανείου ή της πίστωσης της προηγούμενης χρήσης είχε προκύψει πιστωτική συναλλαγματική διαφορά μεταφερθείσα τελικά στον Λ.44.15, η διαφορά αυτή την επόμενη χρήση μεταφέρεται από τον Λ.44.15 σε μείωση του χρεωστικού υπόλοιπου του Λ.16.15.

**β)** Αν μετά τον προηγούμενο συμψηφισμό, το υπόλοιπο του Λ.16.15 εξακολουθεί να παραμένει ακόμη χρεωστικό, τότε αποσβένεται ως εξής:

* **Περίπτωση κανονικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας**

|  |  |
| --- | --- |
| Χρεωστικό υπόλοιπο του Λ.16.15 την 31/12/201Χ | €Y |
| (–) Μεταφορά στον Λ.81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης (Y:δ) όπου δ ο αριθμός των ετών λήξης της πίστωσης ή του δανείου από την 31/12/201Χ | €(Y:δ) |
| Νέο υπόλοιπο του Λ.16.15 την 31/12/201Χ | €Υ1 |

**Παράδειγμα**: Ανώνυμη εταιρεία έλαβε το έτος 201Χ δάνειο σε USD $100.000 (ισοτιμία 1$=1,43€) για αγορά πάγιου εξοπλισμού εξοφλητέο σε 12 εξαμηνιαίες δόσεις. Την 31/12/201Χ η επίσημη τιμή πώλησης ήταν 1$=1,55€. Επίσης από την εξόφληση δόσεων του δανείου κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ προέκυψαν οι εξής συναλλαγματικές διαφορές:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Χρεωστικές | 8.333,33×(1,46 – 1,43) | €250,00 |
| Πιστωτικές | 8.333,33×(1,43 – 1,37) | €500,00 |

Η ανάλυση της κίνησης του Λ.16.15.00 «Δάνειο Εθνικής σε $»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Συναλλαγματικές διαφορές | Ημερο-μηνία | Αιτιολογία | Ποσά συναλλαγματικών διαφορών |
| Χρέωση | Πίστωση | Υπόλοιπο |
| Βέβαιες και εκκαθα-ρισμέ-νες | 5/3/201Χ | Εξόφληση δόσης | 250,00 |  | 250,00 |
| 5/9/201Χ | Εξόφληση δόσης |  | 500,00 | (250,00) |
|  | Επειδή το υπόλοιπο του Λ.16.15.00 την 31/12/201Χ είναι χρεωστικό (€9.750), το βέβαιο έσοδο €250,00 δεν μεταφέρεται στον Λ.81.01.04, αλλά μειώνει τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση. |  |  |  |
| Κατά πρό-βλεψη (προερ-χόμενες από από-τίμηση) | 31/12/201Χ | Αποτίμηση $83.334×(1,55– 1,43) | 10.000,00 |  | 9.750,00 |
| 31/12/201Χ | Μεταφορά στον Λ.81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης Υ/δ=9.750/6 =1625(δ = 6 είναι ο αριθμός των υπολει-πόμενων ετών μέχρι τη λήξη του δανείου). |  | 1.625,00 | 8.125,00 |
|  | Υπόλοιπο Λ.16.15.00 |  |  | 8.125,00 |

* **Περίπτωση κατασκευαστικής περιόδου της οικονομικής μονάδας**

Κατά τα έτη της κατασκευαστικής περιόδου στο χρεωστικό υπόλοιπο του Λ.16.15 δεν γίνονται μειώσεις. Έστω, για παράδειγμα, ότι στον Ισολογισμό του έτους 201Χ (κατασκευαστική περίοδος) εμφανίζεται το ποσό €Υ. Αν το επόμενο έτος 201Χ+1 αρχίσει η παραγωγική διαδικασία ή διακοπεί η κατασκευή του έργου, τότε:

* Από το χρεωστικό υπόλοιπο της 31/12/201Χ, €Υ, μεταφέρεται στον Λ.81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης (Υ/δ) όπου δ είναι ο αριθμός των ετών λήξης της πίστωσης αρχόμενης της αρίθμησης από την 31/12/201Χ.
* Το νέο υπόλοιπο του Λ.16.15 την 31/12/201Χ θα είναι €(Υ–Υ/δ)
* **Περίπτωση ληξιπρόθεσμων δόσεων**

Από το χρεωστικό υπόλοιπο της 31/12/201Χ, €Υ, μεταφέρεται στον Λ.81.00.04

**α)** το χρεωστικό μέρος που αντιστοιχεί στις ληξιπρόθεσμες δόσεις €Χ

**β)** ποσό ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης (Υ/δ) όπου δ είναι ο αριθμός των ετών λήξης της πίστωσης αρχόμενης της αρίθμησης από την 31/12/201Χ.

Νέο υπόλοιπο του Λ.16.15 την 31/12/201Χ θα είναι €(Υ–Χ–Υ/δ)

# Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

# Γενικά.

Η αποτίμηση των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα γίνεται με βάση τις διατάξεις της παρ.2.3.2**[Ξ.Ν.[[3]](#footnote-3)]** του Ε.Γ.Λ.Σ. Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια και πιστώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση κτήσεως πάγιων στοιχείων, παρακολουθούνται στον Λ.16.15, όπως αναφέρθηκε προηγούμενα.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (τώρα Κ.Φ.Α.Σ.)[Ξ.Ν.[[4]](#footnote-4)] για την αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα προκύπτουν τα εξής:

**Λογαριασμοί Ενεργητικού**

* Απαιτήσεις σε Ξ.Ν.
* Γραμμάτια ή συναλλαγματικές εισπρακτέες σε Ξ.Ν.
* Διαθέσιμα σε Ξ.Ν.

αποτιμώνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος.

**Λογαριασμοί του Παθητικού**

* Υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.
* Γραμμάτια ή συναλλαγματικές πληρωτέες σε Ξ.Ν.

αποτιμώνται στην τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος.

## Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

## Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Αυτές καταχωρούνται στους παρακάτω υπολογαριασμούς:

|  |  |
| --- | --- |
| 44.14 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων  |
| 44.14.00 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων σε $ |
| 44.14.01 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων σε £ |
| 44.14.01 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων σε ¥ |
| 44.14.xx |  |

Στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών αν είναι:

**Χρεωστικά**: μεταφέρονται από τους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου Λ.44.14 στον τριτοβάθμιο Λ.81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

**Πιστωτικά**: παραμένουν στους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου Λ.44.14 και μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται στον Λ.81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

## Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα

Καταχωρούνται απευθείας:

* Οι χρεωστικές στον Λ.81.00.04
* Οι πιστωτικές στον Λ.81.01.04

Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 109/16–11–1992**[Ξ.Ν.[[5]](#footnote-5)]** του Ε.ΣΥ.Λ.

Στην περίπτωση που κατατίθενται στην Τράπεζα από τρίτους χρήματα για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας για να τα χρησιμοποιήσει για ορισμένο σκοπό, τότε για την κατάθεση αυτή θα γίνει η παρακάτω εγγραφή στα βιβλία της οικονομικής μονάδας:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 38 | Διαθέσιμα |  |  |
| 38.05 | Καταθέσεις όψης σε Ξ.Ν. | xxxx |  |
|  | 53 | Πιστωτές διάφοροι |  |  |
|  | 53.91 | Πρόγραμμα Ευρωπαϊκής Ένωσης |  | xxxx |

*Κατάθεση ειδικού σκοπού*

## Ο τρόπος αποτίμηση προθεσμιακής κατάθεσης σε ξένο νόμισμα

Σχετικά με την αποτίμηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. προθεσμιακής κατάθεσης σε ξένο νόμισμα, που εξομοιώνονται με repos, για τα οποία η επιχείρηση γνωρίζει εκ των προτέρων την τιμή επαναγοράς τους από την Τράπεζα, μετά τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 235/7–2–1995**[Ξ.Ν.[[6]](#footnote-6)]** προκύπτει ότι:

**α)** Εάν η αξία επαναγοράς σε ευρώ είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, δηλαδή το ποσό των ευρώ είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο για τους λόγους που αναφέρονται στην γνωμοδότηση 198/1994, η αποτίμηση θα γίνει στην παρούσα αξία σε ευρώ τέλους χρήσης, γιατί στην περίπτωση αυτή η απαίτηση σε ξένο νόμισμα, έχει ουσιαστικά μετατραπεί σε απαίτηση σε ευρώ.

Με βάση την αξία σε ευρώ θα υπολογιστούν και οι μέχρι τέλους χρήσης δουλεμένοι τόκοι. Στην περίπτωση αυτή οι δουλεμένοι τόκοι θα καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχείρησης με την εξής εγγραφή:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 36 | Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού |  |  |
| 36.01 | Έσοδα χρήσης εισπρακτέα | xxxx |  |
|  | 76 | Έσοδα κεφαλαίων |  |  |
|  | 76.03 | Λοιποί πιστωτικοί τόκοι |  | xxxx |

*Καταλογισμός δουλεμένων τόκων προθεσμιακής κατάθεσης*

**β)** Εάν η εκ των προτέρων η γνωστή τιμή αγοράς είναι σε ξένο νόμισμα, τότε θα εφαρμοστεί η διάταξη περί αποτίμησης του Κ.Β.Σ. (τώρα Κ.Φ.Α.Σ.), δηλαδή το άρθρο 28, παρ.6 περ. α, και η αποτίμηση θα γίνει στην επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς) του ξένου νομίσματος και στη συνέχεια με βάση στην ίδια τιμή θα υπολογιστούν οι μέχρι τέλους χρήσης δουλεμένοι τόκοι.

**IV.8.5.4. Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων**

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς:

|  |  |
| --- | --- |
| 44.14 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων |
| 44.14.10 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε $ |
| 44.14.11 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε £ |
| 44.14.xx | κ.ο.κ. |

Στο τέλος κάθε χρήσης τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών αν είναι:

* **Χρεωστικά**: μεταφέρονται από τους παραπάνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου Λ. 44.14 στον Λ.81.00.04 «*συναλλαγματικές διαφορές*»
* **Πιστωτικά**: από τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρεται από τους παραπάνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου Λ.44.14 στον Λ.81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις που εισπράχθηκαν και στις υποχρεώσεις που πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του Λ.44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του Λ.81.01.04 «*συναλλαγματικές διαφορές*» προσδιορίζεται κατ’ αναλογία με βάση:

|  |
| --- |
|  |

**Παράδειγμα**: Ο Λ.44.14.10 «*Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε* $» εμφανίζει μετά την αποτίμηση χρεωστική συναλλαγματική διαφορά €50,00, η οποία αναλύεται στα εξής ποσά:

**Απογραφή 31/12/201Χ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις–υποχρεώσεις σε USD ($) | Υπόλοιπα λογαριασμών 31/12/201Χ | Αποτίμηση με βάση τιμές Ε.Κ.Τ. | Συναλλαγμα-τική διαφορά |
| $ | Τιμή | Αξία σε € | Τιμή | Αξία σε € | € |
| Γραμμάτια εισπρακτέα | 11.970 | 0,9500 | 12.600,00 | 0,9576 | 12.500,00 | 100,00 |
| Γραμμάτια πληρωτέα | 6.179 | 0,9506 | 6.500,00 | 0,9580 | 6.450,00 | (50,00) |
| Ζημιά από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων –υποχρεώσεων σε $ | 50,00 |

Η παραπάνω ζημιά €50,00 μεταφέρεται την 31/12/201Χ στη χρέωση του Λ.81.00.04 «*συναλλαγματικές διαφορές*».

Τα παραπάνω λογιστικά γεγονότα θα καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχείρησης την 31/12/201Χ με τις εξής εγγραφές:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 44 | Προβλέψεις |  |  |
| 44.14 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων |  |  |
| 44.14.10 | Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων–υποχρεώσεων σε US $ | 100,00 |  |
|  | 18 | Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις |  |  |
|  | 18.08 | Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν. |  | 100,00 |

*Συναλλαγματική διαφορά από αποτίμηση $11.970 την 31/12/201Χ*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 45 | Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις |  |  |
| 45.20 | Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν. | 50,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.14 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων |  |  |
|  | 44.14.10 | Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων–υποχρεώσεων σε US $ |  | 50,00 |

*Συναλλαγματική διαφορά από αποτίμηση $6.179 την 31/12/201Χ*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
| 81.00.04 | Συναλλαγματικές διαφορές | 50,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.14 | Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων |  |  |
|  | 44.14.10 | Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων–υποχρεώσεων σε US $ |  | 50,00 |

*Συναλλαγματική διαφορά από αποτίμηση μακροπρόθεσμωναπαιτήσεων και υποχρεώσεων την 31/12/201Χ*

**Παράδειγμα**: Ο Λ.44.14.11 «*Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε* $» εμφανίζει μετά την αποτίμηση χρεωστική συναλλαγματική διαφορά €40,00, η οποία αναλύεται στα εξής ποσά:

**Απογραφή 31/12/201Χ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις–υποχρεώσεις σε USD ($) | Υπόλοιπα λογαριασμών 31/12/201Χ | Αποτίμηση με βάση τιμές Ε.Κ.Τ. | Συναλλαγμα-τική διαφορά |
| $ | Τιμή | Αξία σε € | Τιμή | Αξία σε € | € |
| Γραμμάτια εισπρακτέα | 10.000 | 0,9659 | 10.352,77 | 0,9576 | 10.442,77 | (90,00) |
| Γραμμάτια πληρωτέα | 5.000 | 0,9668 | 5.169,20 | 0,9580 | 5.219,20 | 50,00 |
| Έσοδο από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων –υποχρεώσεων σε $ | 40,00 |

Το πιο πάνω έσοδο €40,00 την 31/12/201Χ δεν μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσης 201Χ, αλλά παραμένει στην πίστωση του Λ.44.14.11 και μεταφέρεται, ως υπόλοιπο, στην επόμενη χρήση.

Κατά τη διάρκεια της επόμενης χρήσης 201Χ+1 εισπράχθηκε «γραμμάτιο εισπρακτέο» $2.500 και πληρώθηκε «γραμμάτιο πληρωτέο» $1.000.

Την 31/12/201Χ+1 θα γίνει η παρακάτω αποτίμηση:

**Απογραφή 31/12/201Χ+1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις–υποχρεώσεις σε USD ($) | Υπόλοιπα λογαριασμών 31/12/201Χ | Αποτίμηση με βάση τιμές Ε.Κ.Τ. | Συναλλαγμα-τική διαφορά |
| $ | Τιμή | Αξία σε € | Τιμή | Αξία σε € | € |
| Γραμμάτια εισπρακτέα | 7.500 | 0,9576 | 7.832,08 | 0,9613 | 7.802,08 | 30,00 |
| Γραμμάτια πληρωτέα | 4.000 | 0,9580 | 4.175,36 | 0,9626 | 4.155,36 | (20,00) |
| Ζημιά από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων –υποχρεώσεων σε $ | 10,00 |

Κίνηση Λ.44.14.11 (1/1/201Χ+1 – 31/12/201Χ+1):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο (31/12/201Χ) | €(40,00) |
| μείον: | Ζημιά από αποτίμηση 31/12/201Χ+1 | €10,00 |
|  | Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/201Χ+1 | €(30,00) |

|  |  |
| --- | --- |
| Σχέση μεταξύ αρχικού και τελικού πιστωτικού υπόλοιπου συναλλαγματικών διαφορών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε $  |  |

Ποσοστό μεταφοράς από το υπόλοιπο 31/12/201Χ €40,00 στα αποτελέσματα χρήσης 201Χ+1: 100%-75% =25%

Προσδιορισμός ποσού από το πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/201Χ που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης 201Χ+1

|  |  |
| --- | --- |
| Συναλλαγματική διαφορά 201Χ από είσπραξη:  | 22,50 |
| Συναλλαγματική διαφορά 201Χ από πληρωμή: | 9,50 |
| Σύνολο | 32,00 |
| Ποσό που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης 201Χ+1 | 8,00 |
| Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο Λ.44.14.11 μετά την τελευταία εγγραφή (30,00–8,00) | 22,00 |

# Ασκήσεις

**Άσκηση Σ.1**

Η βιομηχανία «ΑΛΦΑ» Ε.Π.Ε. αγόρασε ένα μηχάνημα από τον οίκο SALTI Αμερικής, με την εξής συμφωνία:

Την 10η/3/201Χ που γίνεται ο εκτελωνισμός του μηχανήματος, η τράπεζα της Αμερικής Citibank καταβάλλει στον οίκο SALTI $50.000. Το ποσό αυτό θεωρείται δάνειο για την ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε., το οποίο θα εκπληρώσει στη Citibank εντός πενταετίας (τελευταία δόση την 7/9/201Χ+5). Η πρώτη δόση θα καταβληθεί ύστερα από ένα έτος ακριβώς, από την ημέρα που η Citibank κατέβαλλε στην SALTI το ποσό των $50.000. το επιτόκιο είναι 8% ετησίως. Το υπόλοιπο ποσό της αξίας αγοράς μηχανήματος καταβάλλεται από την εταιρεία στον οίκο SALTI, την ίδια μέρα του εκτελωνισμού του σε μετρητά (δηλαδή την 10η/3/201Χ).

Ζητείται να γίνουν όλες οι λογιστικές ενέργειες (υπολογισμοί, εγγραφές κλπ) που αφορούν την αγορά του μηχανήματος και τη λήψη του δανείου μέχρι τέλους της χρήσης.

**Λύση**

**Την 10η/3/201Χ**

α) το μηχάνημα εκτελωνίστηκε την 10η/3/201Χ. την ημέρα αυτή το μηχάνημα εμφανίζεται με συνολική αξία αγοράς €55.000,00. Την ημέρα του εκτελωνισμού, η τράπεζα Citibank πλήρωσε στον οίκο SALTI $50.000. η τιμή του $ εκείνη την ημέρα ήταν 1,05€, δηλαδή συνολικά €52.500,00

το υπόλοιπο της αξίας του μηχανήματος που είναι €2.500,00 καταβλήθηκε με μετρητά από την εταιρεία μέσω ΕΤΕ.

β) με το ποσό της συνολικής αξίας του μηχανήματος που φέρει κατά τον εκτελωνισμό, διενεργείται η εξής εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 32 | Παραγγελίες εξωτερικού |  |  |
| 32.00.01 | Εισαγωγή Νο 1 | 55.000 |  |
|  | 50 | Προμηθευτές |  |  |
|  | 50.01.00 | Οίκος SALTI |  | 55.000 |

*Εισαγωγή Νο1*

γ) με το ποσό €52.500,00 που κατέβαλλε η τράπεζα στον οίκο του εξωτερικού SALTI διενεργείται η εξής εγγραφή:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.01.00 | Οίκος SALTI | 52.500 |  |
|  | 45 | Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις |  |  |
|  | 45.12.00 | Δάνειο Citibank σε $ |  | 52.500 |

*Λήψη δανείου*

δ) με το ποσό των €2.500,00 που κατέβαλλε η εταιρεία μέσω της ΕΤΕ στον οίκο SALTI διενεργείται η εξής εγγραφή:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.01.00 | Οίκος SALTI | 2.500 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.03.00 | ΕΤΕ λ/σμός 321 |  | 2.500 |

*Ως εκκαθάριση εισαγωγής*

**Την 11η/3/201Χ**

Το μηχάνημα μεταφέρεται από το τελωνείο στο εργοστάσιο και καταβλήθηκαν στην μεταφορική ΕΡΜΗΣ συνολικά με Φ.Π.Α. €1.230,00. Με την φορτωτική που εξέδωσε η ΕΡΜΗΣ διενεργείται η εγγραφή:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.10.23 | Αγορές μηχανημάτων με 23% | 1.000 |  |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.00.01.23 | ΦΠΑ αγορών παγίων 23% | 230 |  |
|  | 50 | Προμηθευτές |  |  |
|  | 50.00.00 | ΕΡΜΗΣ ΑΕ |  | 1.230 |

*Φορτωτική Νο ..*

Για την εξόφληση της φορτωτικής διενεργείται η εγγραφή

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.00.00 | ΕΡΜΗΣ ΑΕ | 1.230 |  |
|  | 38 | Χρηματικά διαθέσιμα |  |  |
|  | 38.00.00 | Ταμείο επιχείρησης |  | 1.230 |

*Εξόφληση φορτωτικής Νο ..*

**20/3/201Χ**

α) Ο εκτελωνιστής Α. Αδάμ εκδίδει ένα εξοδολόγιο και απαιτεί από την επιχείρηση €10.342,50 για έξοδα, αμοιβή και Φ.Π.Α.. Τα ποσά του εξοδολόγιου έχουν ως εξής :

|  |  |
| --- | --- |
| Έξοδα υποκείμενα σε ΦΠΑ 23% | 100,00 |
| Φ.Π.Α.  | 23,00 |
| Αμοιβή εκτελωνιστή | 250,00 |
| Φ.Π.Α. αμοιβής εκτελωνιστή | 57,50 |
| Έξοδα απαλλασσόμενα στου ΦΠΑ | 712,00 |
| Φ.Π.Α. εισαγωγής μηχανήματος | 9.200,00 |
| Σύνολο | 10.342,50 |

Επισυναπτόμενα στο εξοδολόγιο είναι η διασάφηση και τα υπόλοιπα παραστατικά εισαγωγής. Πάνω στο εξοδολόγιο υπάρχει ανάλυση του Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε στην εισαγωγή.

Με τα ποσά του εξοδολόγιου διενεργείται η εξής εγγραφή:

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 32 | Παραγγελίες στο εξωτερικό |  |  |
| 32.00.00.01 | Εισαγωγή Νο1  | 10.342,50 |  |
|  | 50 | Προμηθευτές |  |  |
|  | 50.00.01 | Α. Αδάμ |  | 307,50 |
|  | 35 | Λογαριασμοί διαχείρησης προκαταβολών και πιστώσεων |  |  |
|  | 35.00.00.00 | Α. Αδάμ |  | 10.035,00 |

*Εξοδολόγιο ..*

β) Με το ποσό της αμοιβής του εκτελωνιστή μαζί με το αντίστοιχο Φ.Π.Α. και με παραστατικό το εξοφλημένο εξοδολόγιο, γίνεται η εξής εγγραφή:

7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 50 | Προμηθευτές |  |  |
| 50.00.01 | Α. Αδάμ | 307,50 |  |
|  | 35 | Λογαριασμοί διαχείρησης προκαταβολών και πιστώσεων |  |  |
|  | 35.00.00.00 | Α. Αδάμ |  | 307,50 |

*Εξοδολόγιο ..*

Με τις παραπάνω εγγραφές ο Λ.35.00.00.00 «***Α. Αδάμ***», παρουσιάζει το εξής καθολικό:

 Λ.35.00.00.00 «***Α. Αδάμ***»

 10.035,00

 307,50

δηλαδή έχει να λαμβάνει από την επιχείρηση.

γ) Από το εξοδολόγιο προκύπτουν τα ποσά της εισαγωγής τα υποκείμενα και μη σε Φ.Π.Α. Tα ποσά αυτά βρίσκονται ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία μηχανήματος με 23% Φ.Π.Α. | 40.000,00 |
| Αξία μηχανήματος απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. | ????? |
| Φ.Π.Α. παγίων με 23% | 9.200,00 |
| Σύνολο |  |

Επίσης ο Λ.32.00.00 «Εισαγωγή Νο 1» έχει το παρακάτω καθολικό

 Λ.32.00.00 «Εισαγωγή Νο 1»

 55.000,00

 10.342,50

Επομένως, έχουμε:

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία μηχανήματος απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. | 16.142,50 |
| Σύνολο εισαγωγής | 65.342,50 |

Με τα ποσά αυτά διενεργείται η εξής εγγραφή:

8.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 12 | Μηχανήματα |  |  |
| 12.00.10.23 | Αγορές μηχανημάτων με ΦΠΑ 23 | 40.000,00 |  |
| 12.00.10.00 | Αγορές μηχανημάτων απαλλασσόμενες | 16.142,50 |  |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη  |  |  |
| 54.00.01.23 | Φ.Π.Α παγίων με 23% | 9.200,00 |  |
|  | 32 | Παραγγελίες εξωτερικού  |  |  |
|  | 32.00.00.00 | Εισαγωγή Νο 1 |  | 65.342,50 |

*Μεταφορά για τακτοποίηση.*

**31/12/201Χ**

Όπως έχει αναφερθεί το δάνειο από την Citibank είναι $50.000,00, ενώ η πρώτη δόση θα δοθεί την 10η/3/201Χ+1, με ετήσιο επιτόκιο 8%.

Επίσης το μηχάνημα άρχισε να λειτουργεί την 20η/8/201Χ, ενώ ο συντελεστής απόσβεσης είναι 20% ετησίως.

Η τρέχουσα τιμή πώλησης του $ την 31η/12/201Χ είναι 1,08€.

Με αυτές τις πληροφορίες την 31η/12/201Χ γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί και λογιστικές εγγραφές:

α) Υπολογισμός τόκων:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Το διάστημα 10/3/201Χ – 31/3/201Χ = 21 ημέρες | μήνες | 0,6774 |
| Το διάστημα 1/4/201Χ – 31/12/201Χ =  | μήνες | 9 |
| Σύνολο | μήνες | 9,6774 |

Επομένως οι τόκοι 10/3/201Χ – 31/12/201Χ είναι:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| $50.000×8%=$4.000,00 | $4.000,00×=$3.225,80 | $3.225,80×1,08=€3.483,50 |

Με το παραπάνω ποσό των τόκων έχουμε την εγγραφή:

9.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 65 | Τόκοι και συναφή έξοδα |  |  |
| 65.01.02.00 | Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε $ | 3.483,50 |  |
|  | 52 | Τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων |  |  |
|  | 52.00.00.00 | Citibank τόκοι πληρωτέοι |  | 3.483,50 |

*Καταλογισμός τόκων*

**β) υπολογισμός συναλλαγματικής διαφοράς**

Η υποχρέωση στην τράπεζα του εξωτερικού Citibank είναι $50.000,00 και εμφανίζεται στην πίστωση του Λ.45.12.00 με το ποσό των €52.500,00. Την 31η/12/201Χ θα πρέπει το δάνειο να αποτιμηθεί με την τρέχουσα ισοτιμία, δηλαδή το την ισοτιμία 1$ = 1,08€, δηλαδή:

$50.000,00 ×1,08 = €54.000,00.

Η διαφορά των δύο αποτιμήσεων €1.500,00 = (54.000 – 52.500) αποτελεί χρεωστική συναλλαγματική διαφορά.

Με το ποσό αυτό θα πρέπει να χρεωθεί ο Λ.16.15.00.01 «***Συναλλαγματικές διαφορές σε*** $» σε πίστωση του Λ.45.12.00 «***Δάνειο Citibank***» έτσι ώστε να την 31η/12/201Χ να παρουσιάζει το πραγματικό ποσό της αποτίμησης, δηλαδή €54.000,00.

10.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15.00.01 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου Citibank σε $ | 1.500 |  |
|  | 45 | Τράπεζες – λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων |  |  |
|  | 45.12.00 | Δάνειο Citibank  |  | 1.500 |

*Συναλλαγματικές διαφορές*

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, επειδή προέρχονται από δάνειο αγοράς παγίου, αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια του δανείου, αλλά όχι πέραν της πενταετίας. Δηλαδή, για την χρήση που κλείνεται την 31η/12/201Χ, το ποσό της συναλλαγματικής διαφοράς που θα μεταφερθεί στον αποτελεσματικό λογαριασμό Λ.81.00.04.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές σε*** $» θα είναι: €300,00. Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

11.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές σε $ | 300 |  |
|  | 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις  |  |  |
|  | 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
|  | 16.15.00 | Συναλλαγματικές διαφορές από δάνειο Citibank σε $ |  | 300 |

*Απόσβεση συναλλαγματικής διαφοράς*

γ) Υπολογισμός αποσβέσεων

Το μηχάνημα Λ.12.00 έχει το εξής καθολικό

 Λ.12.00

 1.000,00

 40.000,00

 16.142,50

 56.142,50

ενώ η λειτουργία του έχει αρχίσει την 20η/8/201Χ. Επομένως ο υπολογισμός των αποσβέσεων έχει ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| 56.142,50××20% | = 4.678,54 |

Με το ποσό των αποσβέσεων διενεργείται η εξής εγγραφή:

12.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 66 | Αποσβέσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 66.02.00.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων | 4.678,54 |  |
|  | 12 | Μηχανήματα |  |  |
|  | 12.99.00 | Αποσβεσμένα μηχανήματα |  | 4.678,54 |

*Καταλογισμός αποσβέσεων*

δ) Οι Λ.65 και Λ.66 θα πιστωθούν με τα υπόλοιπά τους για να εξισωθούν και θα χρεωθεί ο Λ.80.00.00.00 «***Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης***» με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή είναι:

 13.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
| 80.00.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης 201Χ | 8.162,04 |  |
|  | 65 | Τόκοι και συναφή έξοδα |  |  |
|  | 65.01.02.00 | Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων |  | 3.483,50 |
|  | 66 | Αποσβέσεις παγίων |  |  |
|  | 66.02.00.00 | Αποσβέσεις μηχανημάτων |  | 4.678,54 |

*Μεταφορά β σε α*

ε) Ο Λ.81.00.04.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές***» θα πιστωθεί με το ποσό των €300,00 για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο Λ.86.02.04.00 «***Έκτακτα και ανόργανα έξοδα***» με το ποσό της συναλλαγματικής διαφοράς που προέκυψε κατά την αποτίμηση του δανείου

14.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
| 86.02.07.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα | 300,00 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές |  | 300,00 |

*Μεταφορά β σε α*

**Άσκηση Σ.2.**

Το καθολικό του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές δανείου*** ***σε*** $» την 31η/12/201Χ είναι το παρακάτω:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε*** $»

1/1/201Χ υπόλοιπο προηγ. χρήσης 500 28/7/201Χ από εξόφληση δόσης 2.500

20/5/201Χ από ληξιπρόθεσμη δόση 250 31/12/201Χ από αποτίμηση 5.000

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές χειρισμού της συναλλαγματικής διαφοράς την 31η/12/201Χ

**Λύση**

Από το καθολικό διαπιστώνονται δύο εγγραφές, η μία με χρεωστική συναλλαγματική διαφορά €250,00 και η άλλη με πιστωτική συναλλαγματική διαφορά από εξόφληση δόσης €2.500,00. Από τα δύο αυτά ποσά προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο €2.250,00. Επειδή έχουμε κέρδη (έκτακτα) από την εκκαθάριση θα κινηθούν οι λογαριασμοί έκτακτων αποτελεσμάτων, ως εξής:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 2.250,00 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές |  | 2.250,00 |

*Μεταφορά β σε α*

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές | 2.250,00 |  |
|  | 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
|  | 86.02.00.00 | Έκτακτα και ανόργανα έσοδα |  | 2.250,00 |

*Μεταφορά β σε α*

Με τις παραπάνω εγγραφές ο Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε*** $» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο €4.500,00. Το υπόλοιπο αυτό θα μεταφερθεί σε λογαριασμό πρόβλεψης, ως εξής:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 4. 500,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.15 | Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές για πιστώσεις και δάνεια απόκτησης παγίων |  |  |
|  | 44.15.00.00 | Προβλέψεις συναλλαγματικών διαφορών δανείου σε $ |  | 4.500,00 |

*Μεταφορά β σε α*

Η τελευταία εγγραφή (Νο 3) θα αντιλογιστεί μέσα στην επόμενη χρήση 201Χ+1 με προτιμώμενη ημερομηνία αντιλογισμού την 31η/12/201Χ+1.

**Άσκηση Σ.3.**

Δίνονται τα παρακάτω καθολικά του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$», μιας εταιρείας «ΒΗΤΑ» ΑΕ, για τις χρήσεις 201Χ–2, 201Χ–1, 201Χ.

Χρήση 201Χ–2:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε*** $»

1/1/1Χ–2 υπόλοιπο 1.900 31/10/1Χ–2 Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 1.200

30/4/1Χ–2 Σ.Δ. εξόφλ. δόσης 2.000 31/12/1Χ–2 Σ.Δ. αποτίμησης δανείου 300

 3.900 1.500

Χρήση 201Χ–1:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε*** $»

1/1/1Χ–1 υπόλοιπο 2.000 31/10/1Χ–1 Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 1.600

30/4/1Χ–1 Σ.Δ. εξόφλ. δόσης 1.000 31/12/1Χ–1 Σ.Δ. αποτίμησης δανείου 2.200

 3.000 3.800

Χρήση 201Χ:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε*** $»

31/7/1Χ Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 800 1/1/1Χ Υπόλοιπο 31/12/1Χ–1 200

 ($100.000,00) ($1.600.000,00)

 30/4/1Χ Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 1.200

 ($300.000,00)

 31/12/1Χ Σ.Δ. αποτίμησης δανείου 1.400

 ($1.200.000,00)

 2.800

Το δάνειο έχει ληφθεί την 1η/11/201Χ–2 και λήγει με την πάροδο της εξαετίας.

Να γίνουν οι λογιστικοί χειρισμοί για κάθε έτος χωριστά.

**Λύση**

**I. Χειρισμός συναλλαγματικής διαφοράς την 31η/12/201Χ–2**

**α)** Το τελικό υπόλοιπο την 31η/12/201Χ–2 του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» είναι €2.400,00 (βλέπε καρτέλα).

Το δάνειο λήγει την 31η/10/201Χ+4, δηλαδή μέσα στον 6ο χρόνο από τη λήξη της χρήσης 201Χ–2. Επειδή η συναλλαγματική διαφορά είναι χρεωστική, βρίσκουμε αυτή κάνοντας τους εξής υπολογισμούς:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ποσό συναλλαγματικής διαφοράς που θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης | €έτη | €400,00 |

**β)** με το ποσό των €400,00 διενεργούμε την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
| 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές | 400,00 |  |
|  | 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
|  | 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
|  | 16.15.00.00 | Συναλλαγματική Διαφορά δανείου Α σε $ |  | 400,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε έκτακτα αποτελέσματα*

**γ**) το νέο υπόλοιπο του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» είναι πλέον €2.000,00 και το ποσό αυτό θεωρείται στοιχείο του πάγιου ενεργητικού και θα μεταφερθεί ως υπόλοιπο συναλλαγματικής διαφοράς στην επόμενη χρήση και θα καταχωρηθεί στην απογραφή και στο πάγιο ενεργητικό του ισολογισμού της 31ης/12/201Χ–2, ως εξής:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε*** $»

1/1/1Χ–2 υπόλοιπο 1.900 31/10/1Χ–2 Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 1.200

30/4/1Χ–2 Σ.Δ. εξόφλ. δόσης 2.000 31/12/1Χ–2 Σ.Δ. αποτίμησης δανείου 300

 31/12/1Χ–2 Μεταφορά μέρους Σ.Δ.

 στα αποτελέσματα

 χρήσης 400

 3.900 1.900

**II. Χειρισμός συναλλαγματικής διαφοράς την 31η/12/201Χ–1**

**α**)Επειδή το υπόλοιπο του καθολικού την 31η/12/201Χ–1 προκύπτει πιστωτικό ποσό €800,00, ακολουθούμε τον εξής χειρισμό:

Πρέπει το μέρος εκείνο της συναλλαγματικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο ποσό του δανείου που πληρώθηκε μέσα στη χρήση 201Χ–1 να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Το ποσό αυτό είναι €600,00 και έχουμε την παρακάτω εγγραφή:

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 600,00 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
|  | 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές περιπτώσεις |  | 600,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε έκτακτα αποτελέσματα*

**β**) επειδή ο. Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» εξακολουθεί να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο εξισώνουμε αυτόν χρεώνοντάς τον σε πίστωση σχηματισμένης πρόβλεψης, ως εξής:

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 200,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.15 | Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές για πιστώσεις και δάνεια απόκτησης παγίων |  |  |
|  | 44.15.00.00 | Πρόβλεψη συναλλαγματικής διαφοράς δανείου Α σε $ |  | 200,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε πρόβλεψη*

**γ**) μετά τις παραπάνω εγγραφές ο Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» απεικονίζεται ως εξής:

Χρήση 201Χ–1:

 Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε*** $»

1/1/1Χ–1 υπόλοιπο 2.000 31/10/1Χ–1 Σ.Δ. εξόφλησης δόσης 1.600

30/4/1Χ–1 Σ.Δ. εξόφλ. δόσης 1.000 31/12/1Χ–1 Σ.Δ. αποτίμησης δανείου 2.200

31/12/1X–1 μεταφορά Σ.Δ.

 στον 81.01.04 600

31/12/1Χ–1 μεταφορά Σ.Δ.

 στον 44.15.00 200

 3.800 3.800

**δ**) ο Λ.44.15.00.00 «***Πρόβλεψη συναλλαγματικής διαφοράς δανείου Α σε*** $» με το πιστωτικό του υπόλοιπο €200,00 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό της επιχείρησης με 31/12/201Χ–1. στην αρχή του 201Χ θα εξισωθεί μεταφέροντας το πιστωτικό του υπόλοιπο στον Λ.16.15.00.00 και θα συμψηφιστεί με τυχούσες χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές της χρήσης αυτής. Η εγγραφή έχει ως εξής:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 44 | Προβλέψεις |  |  |
| 44.15 | Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές για πιστώσεις και δάνεια απόκτησης παγίων |  |  |
| 44.15.00.00 |  | 200,00 |  |
|  | 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
|  | 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
|  | 16.15.00.00 | Συναλλαγματική Διαφορά δανείου Α σε $ |  | 200,00 |

*Μεταφορά a σε β*

**III. Χειρισμός συναλλαγματικής διαφοράς την 31η/12/201Χ**

α) Επειδή το υπόλοιπο που προκύπτει από τη συναλλαγματική διαφορά του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» για το έτος 201Χ είναι πιστωτικό €2.000,00 θα πρέπει το μέρος εκείνο της συναλλαγματικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο ποσό του δανείου που πληρώθηκε μέσα στη χρήση 201Χ να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Το ποσό αυτό είναι €400,00 = €(1.200,00–800,00). Η εγγραφή έχει ως εξής:

5.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 400,00 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
|  | 81.00.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές περιπτώσεις |  | 400,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε έκτακτα αποτελέσματα*

β) με την παραπάνω εγγραφή το πιστωτικό υπόλοιπο του Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» εμφανίζεται πιστωτικό €1.600,00. Επειδή την 1η/1/201Χ έχει μεταφερθεί από την προηγούμενη χρήση υπόλοιπο €200,00 θα πρέπει να μεταφερθεί στον Λ.81.00.04.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές***» και το μέρος εκείνο από το ποσό των €200,00, το ποίο αναλογεί στις δόσεις που πληρώθηκαν μέσα στο έτος 201Χ.

Σο καθολικό την 1/1/201Χ υπήρχε το ποσό $1.600.000,00 και διαδοχικά εξοφλήθηκαν: την 30η/4/201Χ $300.000,00 και την 31η/7/201Χ $100.000,00, δηλαδή συνολικά $400.000,00. Επομένως 

Συνεπώς το ποσό των €200,00×25%=€50,00 θα μεταφερθεί στον Λ.81.00.04.00 «***Συναλλαγματικές διαφορές***», ως εξής:

6.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 50,00 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
|  | 81.01.04.00 | Συναλλαγματικές διαφορές λοιπών περιπτώσεων |  | 50,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε έκτακτα αποτελέσματα*

Με την παραπάνω εγγραφή ο Λ.16.15.00.00 «***Συναλλαγματική διαφορά δανείου Α σε***$» εμφανίζει και πάλι πιστωτικό υπόλοιπο €1.550,00 = €(1.600,00–50,00). Το ποσό αυτό μεταφέρεται στον Λ.44.15.00.00 «***Προβλέψεις συναλλαγματικών διαφορών δανείου σε*** $», ως εξής:

7.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις |  |  |
| 16.15 | Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων |  |  |
| 16.15.00.00 | Συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε $ | 1.550,00 |  |
|  | 44 | Προβλέψεις |  |  |
|  | 44.15 | Πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές για πιστώσεις και δάνεια απόκτησης παγίων |  |  |
|  | 44.15.00.00 | Πρόβλεψη συναλλαγματικής διαφοράς δανείου Α σε $ |  | 1.550,00 |

*Μεταφορά Σ.Δ. σε πρόβλεψη*

Την 1η/1/201Χ+1 διενεργείται ο αντιλογισμός της προηγούμενης εγγραφής.

# Τέλος Ενότητας

Επεξεργασία: Μέγας Χρήστος

 

# Σημειώματα

**Σημείωμα Ιστορικού Εκδόσεων Έργου**

Το παρόν έργο αποτελεί την έκδοση 1.01.

**Σημείωμα Αναφοράς**

Copyright Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλίας, Αναστασίου Θεόδωρος 2015. Αναστασίου Θεόδωρος. «Χρημοτοοικονομική Λογιστική». Έκδοση: 1.0. Λάρισα 01/07/2015. Διαθέσιμο από τη δικτυακή διεύθυνση: <http://cdev.teilar.gr/courses/> .

**Σημείωμα Αδειοδότησης**

Το παρόν υλικό διατίθεται με τους όρους της άδειας χρήσης Creative Commons Αναφορά Δημιουργού - Μη Εμπορική Χρήση - Παρόμοια Διανομή 4.0 [1] ή μεταγενέστερη, Διεθνής Έκδοση. Εξαιρούνται τα αυτοτελή έργα τρίτων π.χ. φωτογραφίες, διαγράμματα κ.λπ., τα οποία εμπεριέχονται σε αυτό και τα οποία αναφέρονται μαζί με τους όρους χρήσης τους στο «Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων».



[1] [http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.el)

Ως **Μη Εμπορική** ορίζεται η χρήση:

που δεν περιλαμβάνει άμεσο ή έμμεσο οικονομικό όφελος από την χρήση του έργου, για το διανομέα του έργου και αδειοδόχο,

που δεν περιλαμβάνει οικονομική συναλλαγή ως προϋπόθεση για τη χρήση ή πρόσβαση στο έργο,

που δεν προσπορίζει στο διανομέα του έργου και αδειοδόχο έμμεσο οικονομικό όφελος (π.χ. διαφημίσεις) από την προβολή του έργου σε διαδικτυακό τόπο.

Ο δικαιούχος μπορεί να παρέχει στον αδειοδόχο ξεχωριστή άδεια να χρησιμοποιεί το έργο για εμπορική χρήση, εφόσον αυτό του ζητηθεί.

**Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων**

Το Έργο αυτό κάνει χρήση των ακόλουθων έργων:

Εικόνες

Εικόνα 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

Πίνακες

Πίνακας 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

**Διατήρηση Σημειωμάτων**

Οποιαδήποτε αναπαραγωγή ή διασκευή του υλικού θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει:

* το Σημείωμα Αναφοράς,
* το Σημείωμα Αδειοδότησης,
* τη Δήλωση Διατήρησης Σημειωμάτων,
* το Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων (εφόσον υπάρχει).

μαζί με τους συνοδευόμενους υπερσυνδέσμους.

1. **[Ξ.Ν.]** **Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ.23.** Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής:

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού 16.16 αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου. [↑](#footnote-ref-1)
2. [Ξ.Ν.] **Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ.23.** Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής:

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του πηλίκου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

- Σε περίπτωση που από την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα. [↑](#footnote-ref-2)
3. [Ξ.Ν.] **2.3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ**
  1. Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι λογαριασμοί των γραμματίων ή συναλλαγματικών (εισπρακτέων και πληρωτέων) σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προκύπτει από σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό αποτελούν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, που προέρχονται από προεμβάσματα - προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες σε προμηθευτές εξωτερικού και προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες πελατών εξωτερικού -, οι οποίες αποτιμούνται στη δραχμική τους αξία στην οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους.

 2. Οι απαιτήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια εισπρακτέα, αποτιμούνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος.

 3. Οι υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια πληρωτέα, αποτιμούνται στην τιμή πωλήσεως του ξένου νομίσματος.

 4. Με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων των περιπτ. 17 και 23 της παρ.  2.2.110, για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των παραπάνω περιπτώσεων 1 - 3, ισχύουν τα ακόλουθα:

 α. Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

 - Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

 - Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικά παραμένουν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

 β. Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής:

 - Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που έχουν τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων», του λογαριασμού 44.14.

 - Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη η πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

 Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των παραπάνω περιπτώσεων 1-3 καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

 Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

 5. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια και πιστώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση κτήσεως πάγιων στοιχείων, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.15, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ.  17 της παρ. 2.2.110. [↑](#footnote-ref-3)
4. **[Ξ.Ν.]** **6.** Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώνται σε δραχμές με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

**α)** με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

**β)** με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

﻿**7.** Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγουμένης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

**α)** Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

**αα)** Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκων της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος. Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο. Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

**αβ)** Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

**β)** Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

**βα)** Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης,

**ββ)** όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση. Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα,

**γ)** οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

**﻿8.** Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου θεωρούνται:
**α)** βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και

**β)** μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. [↑](#footnote-ref-4)
5. **[Ξ.Ν.]** **Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 109/1992**.

**Θέμα: λογιστική απεικόνιση κατατιθέμενων ποσών σε συνάλλαγμα, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για υλοποίηση προγραμμάτων της Ε.Ο.Κ.**

Σε απάντηση της επιστολής σας με ημερομηνία 1-10-92, σας γνωρίζουμε ότι, εφόσον κατατέθηκαν στην Τράπεζα για λογαριασμό σας χρήματα, με τα οποία έχετε αναλάβει την υποχρέωση να τα χρησιμοποιήσετε για ορισμένο σκοπό, θα χρεώσετε τον Λ.38.05 «καταθέσεις όψης σε Ξ.Ν.» και θα πιστώσετε ειδικό λογαριασμό υποχρεώσεως, τον οποίο θα ανοίξετε σ’ έναν από τους κενούς κωδικούς 53.91 – 53.97 του πρωτοβάθμιου Λ.53 «πιστωτές διάφοροι» [↑](#footnote-ref-5)
6. **[Ξ.Ν.]** **Ε.ΣΥ.Λ. γνωμοδότηση 235/7-2-95**

Με επιστολή σας θέτετε το εξής ερώτημα:

«*Έχουμε την 31-12-1994 προθεσμιακές καταθέσεις σε ξένο νόμισμα (πράξη εξομοιούμενη με repos). Γι’ αυτές γνωρίζουμε εκ των προτέρων την τιμή επαναγοράς τους από την Τράπεζα, βάσει ποιάς αξίας θα γίνει η αποτίμησή τους την 31-12-1994*». Επειδή από το ερώτημά σας δεν προκύπτει αν η τιμή επαναγοράς που γνωρίζετε εκ των προτέρων, είναι σε δραχμές (τώρα Ευρώ) ή σε ξένο νόμισμα, η απάντησή μας ανάλογα με την περίπτωση, είναι η ακόλουθη:

α) Εάν η δραχμική αξία (τώρα αξία Ευρώ) επαναγοράς είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, δηλαδή το ποσό των δραχμών (Ευρώ) είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο για τους λόγους που αναφέρονται στη γνωμάτευσή μας 198/2129/1994, αποτίμηση θα γίνει στη δραχμική παρούσα αξία (παρούσα αξία Ευρώ) της 31-12-1994 (άρθρο 28, παρ.5 περ. δ Κ.Β.Σ. και άρθρο 43, παρ. 6 περ. στ Ν.2190/1920), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3, παρ.1 Π.Δ. 367/1994), γιατί στην περίπτωση αυτή η απαίτηση σε ξένο νόμισμα έχει ουσιαστικά μετατραπεί σε απαίτηση σε δραχμές (ευρώ). Με βάση τη δραχμική αυτή αξία (αξία ευρώ) θα υπολογιστούν και οι μέχρι 31-12-1994 δεδουλευμένοι τόκοι, όπως προβλέπεται στις προαναφερθείσες διατάξεις, οι οποίες, με χρέωση του Λ.36.01 «έσοδα χρήσης εισπρακτέα», θα καταχωρηθούν στην πίστωση του Λ.76.03 «λοιποί πιστωτικοί τόκοι»

β) Εάν η εκ των προτέρων γνωστή τιμή επαναγοράς είναι σε ξένο νόμισμα, τότε θα εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 28 παρ.6, περ. α του Κ.Β.Σ. (που είναι όμοια με την αντίστοιχη του άρθρου 43, παρ.8, περ. β του κωδ. Ν. 2190/1920) και η αποτίμηση θα γίνει στην επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς του ξένου νομίσματος της 31-12-1994 και στη συνέχεια, με βάση την ίδια τιμή, θα υπολογιστούν οι δεδουλευμένοι μέχρι την 31-12-1994 τόκοι, οι οποίοι θα λογιστικοποιηθούν όπως προηγούμενα. [↑](#footnote-ref-6)