

Αυτό το έγγραφο λογιστικής πολιτικής  
βασίζεται στο ΔΛΠΔΤ 13 Μισθώσεις,  
όπως υιοθετήθηκε από το Γενικό  
Λογιστήριο της Κυπριακής  
Δημοκρατίας.

# Μισθώσεις

Ομάδα Έργου ΔΛΠΔΤ  
(Γιώτα Μιχαήλ)  
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας

Ημερομηνία: 7 Ιανουαρίου 2019

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	1
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	3
1.1 Προοίμιο.....	3
1.2 Στόχοι.....	3
1.3 Πεδίο Εφαρμογής.....	3
1.4 Ορισμοί.....	4
2. ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ .....	7
2.1 Χρηματοδοτική Μίσθωση έναντι Λειτουργικής Μίσθωσης .....	8
2.1.1 Χρηματοδοτική Μίσθωση .....	8
2.1.2 Λειτουργική Μίσθωση .....	9
2.2 Γενικές Διατάξεις και Ανακατάταξη .....	10
2.3 Μίσθωση για Στοιχεία Γης και Κτηρίων.....	10
3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ .....	12
3.1 Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών .....	13
3.1.1 Χρηματοδοτική Μίσθωση .....	13
3.1.2 Λειτουργική Μίσθωση .....	14
3.2 Μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών .....	15
3.2.1 Χρηματοδοτική Μίσθωση .....	15
3.2.2 Λειτουργική Μίσθωση .....	17
3.3 Συναλλαγές Πώλησης και Επαναμίσθωσης .....	18
3.3.1 Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση.....	18
3.3.2 Λειτουργική Επαναμίσθωση .....	18
4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	19
4.1 Γνωστοποιήσεις από τους Μισθωτές .....	19
4.1.1 Χρηματοδοτικές Μισθώσεις.....	19
4.1.2 Λειτουργικές Μισθώσεις.....	20
4.2 Γνωστοποιήσεις από τους Εκμισθωτές.....	20
4.2.1 Χρηματοδοτικές Μισθώσεις .....	20
4.2.2 Λειτουργικές Μισθώσεις.....	21

5. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	21
6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΧΥΟΣ.....	22
7. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ.....	22
8. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....	23
8.1 Παράρτημα 1: Κατάταξη Μίσθωσης .....	23
8.2 Παράρτημα 2: Λογιστικός Χειρισμός μιας Χρηματοδοτικής Μίσθωσης από τον Μισθωτή.....	24
8.3 Παράρτημα 3: Λογιστικός Χειρισμός μιας Χρηματοδοτικής Μίσθωσης από τον Εκμισθωτή.....	25
9. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	26
Παράδειγμα 1: Λογιστικός Χειρισμός μιας Χρηματοδοτικής Μίσθωσης από τον Μισθωτή.....	26
Παράδειγμα 2: Λογιστικός Χειρισμός μιας Χρηματοδοτικής Μίσθωσης από τον Εκμισθωτή.....	29
Παράδειγμα 3: Λογιστικός Χειρισμός λειτουργικής Μίσθωσης από τον Μισθωτή ..	30
Παράδειγμα 4: Λογιστικός χειρισμός λειτουργικής Μίσθωσης από τον Μισθωτή ..	30
Παράδειγμα 5: Λογιστικός Χειρισμός λειτουργικής Μίσθωσης από τον Εκμισθωτή..	32

#### **Κατάλογος σχημάτων:**

Σχήμα 1: Κατάταξη Μισθώσεων	8
Σχήμα 2: Μισθωτική Περίοδος	10
Σχήμα 3: Λογιστικός Χειρισμός των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων	12
Σχήμα 4: Λογιστικός Χειρισμός των Λειτουργικών Μισθώσεων	12

# 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1 ΠΡΟΟΙΜΙΟ

Οι μισθώσεις είναι μια σημαντική πηγή μεσοπρόθεσμης και μακροπρόθεσμης χρηματοδότησης, η οποία μπορεί να έχει σημαντικό αντίκτυπο στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών και των εκμισθωτών. Οι μισθώσεις πρέπει να ταξινομούνται κατά την έναρξη της σύμβασης είτε ως χρηματοδοτικές είτε ως λειτουργικές μισθώσεις με βάση την ουσία της συναλλαγής και όχι βάσει της νομικής υπόστασης της συναλλαγής (δηλ. τη μορφή της σύμβασης).

Το ΔΛΠΔΤ 13 Μισθώσεις, ορίζει τη μίσθωση ως:

Μια συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

## 1.2 ΣΤΟΧΟΙ

Ο στόχος αυτής της λογιστικής πολιτικής είναι να καθορίσει τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που θα εφαρμόζονται σε σχέση με χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις, και στις δύο πλευρές, του μισθωτή και του εκμισθωτή. Ο στόχος αυτής της πολιτικής είναι να παρέχει τεχνική λογιστική καθοδήγηση για την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να διασφαλίζει ότι αυτές θα παρέχουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα. Η προαναφερθείσα πολιτική καταρτίζεται σύμφωνα με οδηγίες από όλα τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ).

## 1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική ισχύει για τη λογιστική αντιμετώπιση των μισθώσεων στις οικονομικές καταστάσεις της Κυπριακής Δημοκρατίας και των ενοποιημένων οντοτήτων της, όπως αυτές ορίζονται στη σχετική λογιστική πολιτική, εκτός από:

- α) Μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων και
- β) Συμφωνίες αδειοδότησης για αντικείμενα όπως κινηματογραφικές ταινίες, εγγραφή βίντεο, έργα, χειρόγραφα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και πνευματικά δικαιώματα.

Ωστόσο, αυτή η λογιστική πολιτική δεν εφαρμόζεται ως βάση επιμέτρησης για:

- α) Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές ή εκμισθωτές που λογίζονται ως επενδυτικά ακίνητα (βλ. Λογιστική Πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία) ή
- β) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται / παρέχονται από μισθωτές ή εκμισθωτές.

Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, παρόλο που ενδέχεται να απαιτηθούν σημαντικές υπηρεσίες από τον εκμισθωτή σε σχέση με τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, η προαναφερθείσα λογιστική πολιτική δεν ισχύει για συμφωνίες που είναι συμβάσεις για υπηρεσίες που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

Επιπλέον, αυτή η λογιστική πολιτική ισχύει για συμβόλαια μίσθωσης περιουσιακού στοιχείου που περιέχουν πρόβλεψη που δίνει στον εκμισθωτή τη δυνατότητα να αποκτήσει τίτλο του περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση των συμφωνημένων όρων.

## 1.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

Αυτή η λογιστική πολιτική χρησιμοποιεί τους όρους όπως εκφράζονται στο σχετικό ΔΛΠΔΤ με τις ακόλουθες έννοιες:

**Έναρξη της μισθωτικής περιόδου** είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ασκήσει το δικαίωμά του να χρησιμοποιήσει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή, η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων ή εξόδων που προκύπτουν από τη μίσθωση, ανάλογα με την περίπτωση).

**Ενδεχόμενο μίσθωμα** είναι το μέρος των πληρωμών μίσθωσης που δεν έχει καθοριστεί ως προς το ποσό, αλλά βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός παράγοντα που αλλάζει εκτός από το πέρασμα του χρόνου (π.χ., ποσοστό μελλοντικών πωλήσεων, ποσό μελλοντικής χρήσης, μελλοντική τιμή δείκτες, μελλοντικά επιτόκια αγοράς).

**Η οικονομική ζωή** είναι είτε:

- α) Η περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αποφέρει οικονομικά οφέλη ή παροχή υπηρεσιών σε έναν ή περισσότερους χρήστες ή
- β) Ο αριθμός παραγωγής ή παρόμοιες μονάδες που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

**Η χρηματοδοτική μίσθωση** είναι μια μίσθωση που μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος μπορεί ή όχι να μεταφερθεί στη λήξη της συμφωνίας.

**Η ακαθάριστη επένδυση** στη μίσθωση είναι το σύνολο των:

- α) Ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που εισπράττονται από τον εκμισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση και
- β) Τυχόν μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που δικαιούται ο εκμισθωτής.

**Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:**

- α) Για μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από συμβαλλόμενο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης είναι το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε, σε κάθε περίπτωση, να καταβληθεί) και
- β) Για εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από τον μισθωτή, ή από τρίτο μέρος που δεν σχετίζεται με τον εκμισθωτή που είναι οικονομικά ικανό να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις βάσει της εγγύησης.

**Η έναρξη της μίσθωσης** είναι η νωρίτερη της ημερομηνίας της σύμβασης μίσθωσης και της ημερομηνία δέσμευσης από τα μέρη στις κύριες διατάξεις της μίσθωσης. Κατά την ημερομηνία αυτή:

- α) Η μίσθωση ταξινομείται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση και
- β) Στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που πρέπει να αναγνωριστούν κατά την έναρξη της μίσθωσης.

Το **αρχικό άμεσο κόστος** είναι τα πρόσθετα κόστη που μπορούν να αποδοθούν άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση μίσθωσης, εκτός από το κόστος που επιβαρύνει τους εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

Το **τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης** είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία:

- α) της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και
- β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με i) την δίκαιη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και ii) τυχόν αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

Η **Μίσθωση** είναι μια συμφωνία που ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, σε αντάλλαγμα για μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Η **μισθωτική περίοδος** είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον

βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

Το **διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή** είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μια παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

**Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων** είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με τον μισθωτή ή
- β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
  - i) τον μισθωτή,
  - ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή
  - iii) ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την δίκαιη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα αγοράς, και είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη μισθωτική περίοδο μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

**Καθαρή επένδυση** στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

**Μη ακυρώσιμη μίσθωση** είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνο:

- α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,
- β) με την έγκριση του εκμισθωτή,

γ) εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή

δ) με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης.

**Λειτουργική μίσθωση** είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική, που σημαίνει ότι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την ιδιοκτησία δεν μεταβιβάζονται στον μισθωτή.

**Μη δουλευμένο χρηματοδοτικό έσοδο** είναι η διαφορά μεταξύ:

α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και

β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

**Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία** είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οντότητα.

Οποιοσδήποτε άλλος όρος ορίζεται σε άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, έχουν την έννοια που παρουσιάζεται σε αυτές τις λογιστικές πολιτικές.

## 2. ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, μια μίσθωση μπορεί να καταταχθεί είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση είτε ως λειτουργική μίσθωση. Η κατάταξη μιας μίσθωσης σε χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση βασίζεται στον βαθμό στον οποίο οι κίνδυνοι και τα οφέλη που σχετίζονται με την ιδιοκτησία ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου βρίσκονται στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή. Ουσιαστικά, το μέρος που φέρει τους κινδύνους και τα οφέλη του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να θεωρείται ως ο ιδιοκτήτης του περιουσιακού στοιχείου, επομένως το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις αυτού του μέρους. Η κατάταξη της μίσθωσης θεωρείται πολύ σημαντική λόγω του γεγονότος ότι οδηγεί τη λογιστική μεταχείριση της μίσθωσης, όπως περιγράφεται στην ενότητα 3



Λογιστική Μισθώσεων. Επομένως, θα δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στους όρους και τις ρήτρες της συμφωνίας μίσθωσης.



Σχήμα 1: Κατάταξη Μισθώσεων

## 2.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΕΝΑΝΤΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

### 2.1.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση εάν, και μόνο εάν, η σύμβαση μίσθωσης μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη στον μισθωτή. Παραδείγματα καταστάσεων που συνήθως οδηγούν στην κατάταξη του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε χρηματοδοτική μίσθωση αναφέρονται παρακάτω, παρόλο που αυτά τα παραδείγματα μπορούν να οδηγήσουν είτε ξεχωριστά είτε σε συνδυασμό στην κατάταξη της μίσθωσης:

- α) Η μίσθωση **μεταβιβάζει την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου** στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μίσθωσης.
- β) Ο μισθωτής έχει την **επιλογή να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο** σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- γ) Η μισθωτική περίοδος αφορά το **μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου**, ακόμη και αν ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται.

- δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η **παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ανέρχεται** ουσιαστικά τουλάχιστον στο σύνολο της **δίκαιης αξίας** του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι **ειδικής φύσης**, έτσι ώστε μόνο ο μισθωτής να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.
- στ) Το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο **δεν μπορεί εύκολα να αντικατασταθεί** από άλλο περιουσιακό στοιχείο.

Επιπλέον, ορισμένες άλλες περιστάσεις που μπορεί να οδηγήσουν στην κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική μίσθωση είναι:

- α) Εάν ο μισθωτής δικαιούται να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που σχετίζονται με την ακύρωση καλύπτονται από τον μισθωτή.
- β) Κέρδη ή ζημιές από διακυμάνσεις στην δίκαιη αξία του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).
- γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα που είναι σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

### **2.1.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

Εάν η σύμβαση μίσθωσης **δεν μεταβιβάζει** ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με την ιδιοκτησία, τότε θα καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση. Κατά συνέπεια, ελλείψει των παραπάνω παραδειγμάτων περιστάσεων, μια μίσθωση μπορεί να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση.

Επιπλέον, παρακάτω είναι παραδείγματα καταστάσεων που θα οδηγούσαν συνήθως στην κατάταξη μιας μίσθωσης ως λειτουργικής μίσθωσης:

- α) Εάν η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου, μεταβιβάζεται στο τέλος της μίσθωσης για μεταβλητή πληρωμή ίση με την δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου στη λήξη της μισθωμένης περιόδου.
- β) Εάν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.

**Το Παράρτημα 1** δείχνει τη διαδικασία της κατάταξης μιας χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης.

## 2.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ

Συνήθως, η ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης είναι γενικά η ημερομηνία κατά την οποία η σύμβαση μίσθωσης υπογράφεται από τον μισθωτή και τον εκμισθωτή. Η ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου μπορεί να εκφραστεί ως η ημερομηνία κατά την οποία ο μισθωτής μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.



Άσκηση δικαιώματος για χρήση περιουσιακού στοιχείου

Σχήμα 2: Μισθωτική Περίοδος

Για τους σκοπούς αυτού του λογιστικού προτύπου, τυχόν αλλαγές που γίνονται για την προσαρμογή των μισθωμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης μίσθωσης, μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου, θα θεωρούνται μέρος της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να περιλαμβάνουν αλλαγές στο κόστος κατασκευής ή κτήσης των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων, αλλαγές σε άλλα μέτρα που καθορίζουν το κόστος ή την αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου όπως το γενικό επίπεδο τιμών, το κόστος χρηματοδότησης της μίσθωσης από τον εκμισθωτή κλπ.

Η κατάταξη της μίσθωσης γίνεται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μια διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 2.1 παραπάνω, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της.

Τυχόν αλλαγές στις εκτιμήσεις (π.χ. μεταβολή στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (π.χ. αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν συνεπάγονται ανακατάταξη του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

## 2.3 ΜΙΣΘΩΣΗ ΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΗΣ ΚΑΙ ΚΤΗΡΙΩΝ

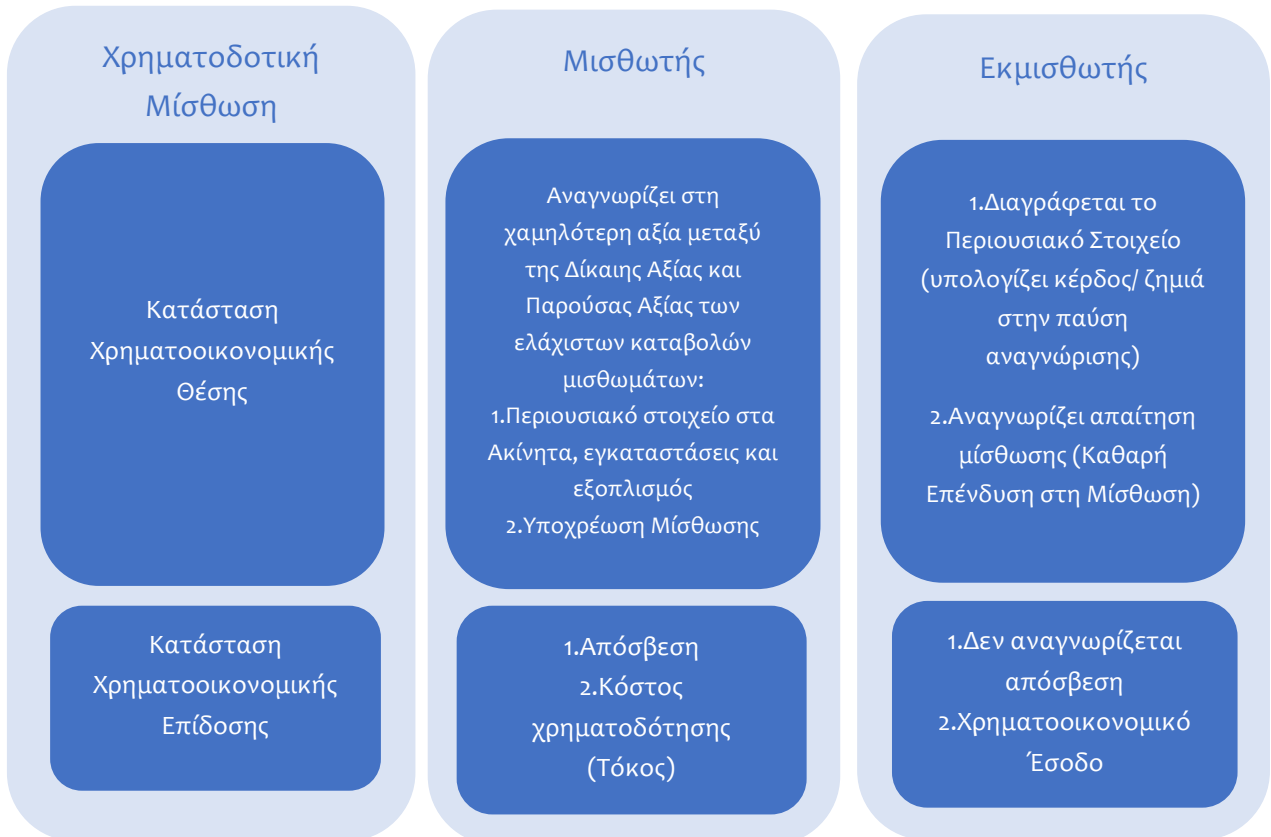
Σε περιπτώσεις όπου μια σύμβαση μίσθωσης περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτιρίων, τότε η οντότητα θα αξιολογήσει την κατάταξη κάθε στοιχείου ξεχωριστά, είτε ως χρηματοοικονομική είτε ως λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της λογιστικής πολιτικής.

Ένας σημαντικός δείκτης για την κατάταξη του στοιχείου της γης ως λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωσης είναι ότι η γη έχει απεριόριστη οικονομική ωφέλιμη ζωή. Επομένως, το στοιχείο της γης της μίσθωσης θα καταταχθεί συνήθως ως λειτουργική μίσθωση, εκτός εάν υπάρχει ένας όρος που να δείχνει τη μεταβίβαση ιδιοκτησίας στον μισθωτή στη λήξη της μίσθωσης.

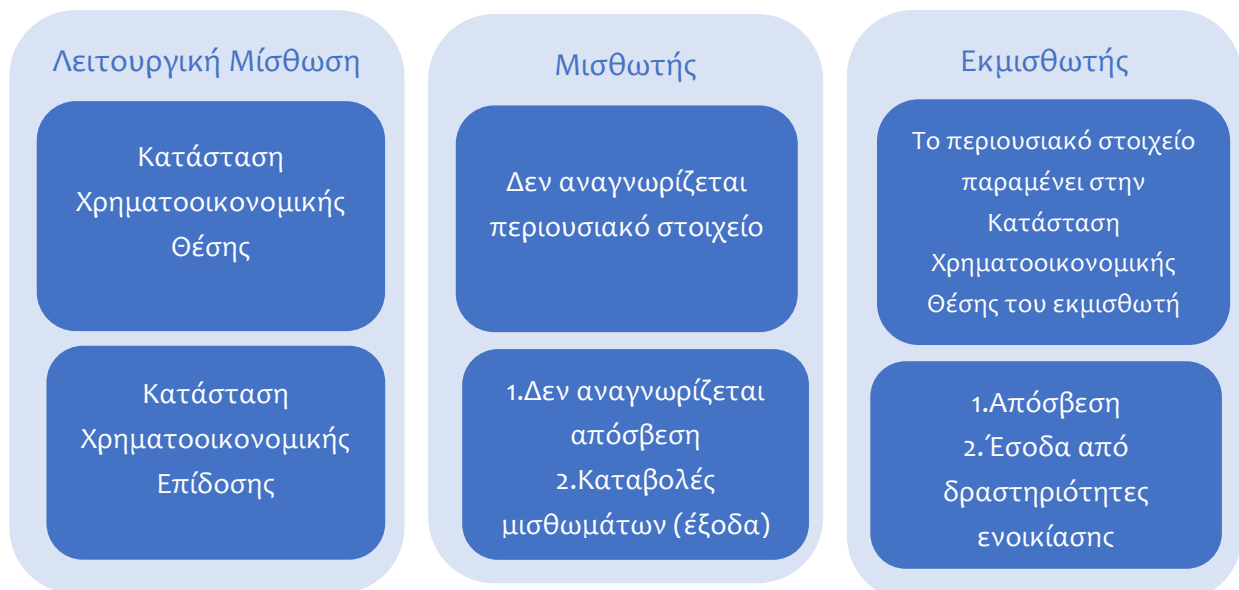
Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων τυχόν εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτιρίου ανάλογα με τη δίκαιη αξία της μισθωμένης γης και του κτιρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της. Σε περίπτωση που το ποσό που πρέπει να αναγνωριστεί για το στοιχείο της γης θεωρείται επουσιώδες, τότε η μίσθωση για γη και κτίριο μπορεί να θεωρηθεί ως ενιαία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η ωφέλιμη οικονομική ζωή του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου θα βασίζεται στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του κτιρίου.

### 3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Η λογιστική αντιμετώπιση των μισθώσεων διαφέρει ανάλογα με την κατάταξη της μίσθωσης και το μέρος που χειρίζεται τη μίσθωση. Τα Σχήματα 3 & 4 συνοψίζουν συνοπτικά την επίδραση των δύο τύπων μισθώσεων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης του μισθωτή και του εκμισθωτή.



Σχήμα 3: Λογιστικός Χειρισμός των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων



Σχήμα 4: Λογιστικός Χειρισμός των Λειτουργικών Μισθώσεων

### 3.1 ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Ο μισθωτής είναι το συμβαλλόμενο μέρος στο οποίο ο εκμισθωτής παρέχει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

#### 3.1.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο και όλες οι σχετικές υποχρεώσεις ως υποχρέωση (δηλαδή η υποχρέωση πληρωμής μελλοντικών μισθωμάτων). Το αναγνωρισμένο ποσό θα είναι το χαμηλότερο της δίκαιης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας (ΠΑ) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που καθορίζονται κάθε φορά κατά την έναρξη της μίσθωσης. Η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων προεξοφλείται με το τεκμαρτό επιτόκιο, εάν είναι εφικτό, ή αλλιώς με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (δηλαδή το επιτόκιο που θα έπρεπε να πληρώσει σε μια παρόμοια μισθωτική σχέση ή για δάνεια με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις).

Η Παρούσα Αξία (ΠΑ) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων (ΕΚΜ) υπολογίζεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$ΠΑ (ΕΚΜ) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Όπου	S	είναι η εγγυημένη υπολειμματική αξία
	A	είναι η τακτική περιοδική πληρωμή
	r	είναι το περιοδικό τεκμαρτό επιτόκιο μίσθωσης εκφραζόμενο ως δεκαδικό
	n	είναι ο αριθμός των περιόδων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση όπως παρουσιάζονται στην οικονομική κατάσταση είναι στα ίδια ποσά, εκτός από τυχόν αρχικά άμεσα κόστη της μίσθωσης που μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και να αναγνωριστούν ως περιουσιακά στοιχεία.

#### Αρχικό κόστος

Τυχόν αρχικά κόστη που σχετίζονται άμεσα με το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και τις δραστηριότητες εκμίσθωσης (π.χ. διαπραγμάτευση και εξασφάλιση

χρηματοδοτικής μίσθωσης), που πραγματοποιούνται από τον μισθωτή, αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη.

### **Απόσβεση**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται με χρηματοδοτική μίσθωση αποσβένεται κατά τη συντομότερη διάρκεια μεταξύ της μισθωτικής περιόδου και της ωφέλιμης ζωής του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν υπάρχει βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει νόμιμη ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου έως το τέλος της συμφωνίας μίσθωσης. Σε μια τέτοια περίπτωση το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται σύμφωνα με τις σχετικές Λογιστικές Πολιτικές για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, ανάλογα με την περίπτωση.

### **Ελάχιστες Καταβολές Μισθώσεων**

Οι καταβολές μισθώσεων κατανέμονται σε δύο συνιστώσες:

1. Χρηματοδοτική επιβάρυνση - κατανέμεται στις περιόδους μίσθωσης, διατηρώντας ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο στο υπόλοιπο της υποχρέωσης της μίσθωσης και
2. Μείωση της (εκκρεμούς) υποχρέωσης.

Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα επιβαρύνουν την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται, επομένως δεν αποτελούν μέρος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

### **Απομείωση χρηματοδοτικών μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων**

Τα χρηματοδοτικά μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση σύμφωνα με τις διατάξεις της Λογιστικής Πολιτικής για την Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Παράγουν και Δεν Παράγουν Ταμειακές Ροές.

(Το **Παράρτημα 2** και το **Παράδειγμα 1** είναι σχετικά, καθώς απεικονίζουν τη λογιστική ροή και το λογιστικό χειρισμό μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, από την πλευρά του μισθωτή).

#### **3.1.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση δεν αναγνωρίζονται και χειρίζονται λογιστικά ως περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. Αντιθέτως, οι μισθώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο με την σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μια άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του δικαιώματος αυτού στο χρήστη (βλ. Παραδείγματα 3 & 4).

## 3.2 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ

Ο εκμισθωτής είναι το συμβαλλόμενο μέρος που παρέχει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων.

### 3.2.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να συνάπτουν χρηματοδοτική μίσθωση ως εκμισθωτές υπό διάφορες συνθήκες, για παράδειγμα χρηματοδοτικές μισθώσεις γης και κτιρίων, μηχανημάτων.

Σε περιπτώσεις όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με τη νόμιμη ιδιοκτησία στον μισθωτή και η μίσθωση μπορεί να καταταχθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2: Κατάταξη των μισθώσεων, τότε ο εκμισθωτής θα παύσει να αναγνωρίζει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Στη συνέχεια, ο εκμισθωτής θα αναγνωρίσει τις απαιτήσεις καταβολών μισθωμάτων βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Οι εκμισθωτές αναγνωρίζουν τις απαιτήσεις καταβολών μισθωμάτων βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως περιουσιακά στοιχεία στις καταστάσεις χρηματοοικονομικής θέσης. Παρουσιάζουν τέτοια περιουσιακά στοιχεία ως απαίτηση σε ίσο ποσό με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, η καθαρή επένδυση της μίσθωσης είναι η ακαθάριστη επένδυση του εκμισθωτή στη μίσθωση προεξοφλημένη από το τεκμαρτό επιτόκιο. Η ακαθάριστη επένδυση του εκμισθωτή στη μίσθωση είναι το άθροισμα των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

#### Αρχική αναγνώριση

Το αρχικό άμεσο κόστος συχνά επιβαρύνει τους εκμισθωτές και περιλαμβάνει ποσά όπως προμήθειες, νομικά τέλη και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορετικά και αποδίδονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση μίσθωσης. Σε αυτά δεν περιλαμβάνονται γενικά έξοδα, όπως αυτά που πραγματοποιούνται από μια ομάδα πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για χρηματοδοτικές μισθώσεις εκτός από εκείνες που αφορούν εκμισθωτές κατασκευαστών ή εμπόρων, το αρχικό άμεσο κόστος περιλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της απαίτησης χρηματοδοτικής μίσθωσης και μειώνει το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη μισθωτική περίοδο.



Ο εκμισθωτής θα αναγνωρίσει έσοδα χρηματοδότησης σε ένα πρότυπο που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης στη χρηματοδοτική μίσθωση (βλέπε παράρτημα 3 και παράδειγμα 2).

### **Κατασκευαστές ή έμποροι εκμισθωτές**

Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου μια οντότητα του δημόσιου τομέα κατασκευάζει και εμπορεύεται περιουσιακά στοιχεία σε τακτική βάση, δίνοντας την ευκαιρία σε τρίτα μέρη είτε να μισθώσουν είτε να αγοράσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η συναλλαγή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων στον κατασκευαστή ή τον έμπορο:

1. Το κέρδος ή τη ζημιά που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από την πλήρη πώληση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας και
2. Τα χρηματοοικονομικά έσοδα κατά τη μισθωτική περίοδο

Όταν ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής συνάψει συμφωνία χρηματοδοτικής μίσθωσης, το περιουσιακό στοιχείο μεταφέρεται από το απόθεμα, έτσι τα έσοδα από τις πωλήσεις θα αναγνωριστούν την περίοδο της πώλησης και τα χρηματοοικονομικά έσοδα θα ληφθούν κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Τα έσοδα από πωλήσεις που πρέπει να αναγνωριστούν αντιστοιχούν στο χαμηλότερο της δίκαιης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής (δηλαδή το ποσό που αναγνωρίζεται από τον μισθωτή εξαιρουμένου του αρχικού κόστους) προεξοφλημένο με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία, αν διαφέρει, του μισθωμένου ακινήτου, μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους πώλησης είναι το κέρδος ή η ζημιά.

Όταν ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής παρέχει ένα περιουσιακό στοιχείο με χρηματοδοτική μίσθωση με πλασματικά χαμηλό επιτόκιο, το κέρδος ή η ζημιά από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου θα περιορίζεται στο κέρδος ή τη ζημιά που προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο αγοράς.

Τυχόν κόστη που επιβαρύνουν τον εκμισθωτή κατασκευαστή ή έμπορο σχετικά με τη διευθέτηση της μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αναγνωρίζεται το κέρδος / ζημιά (Βλ. Παράρτημα 3).

### **3.2.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εμφανίζεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης του εκμισθωτή, σύμφωνα με την κατηγορία του περιουσιακού στοιχείου. Οι Λογιστικές Πολιτικές για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία και Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Παράγουν Ταμειακές Ροές και Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Δεν Παράγουν Ταμειακές Ροές ισχύουν για περιουσιακά στοιχεία με λειτουργική μίσθωση.

Τα έσοδα που προκύπτουν μέσω λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έσοδα με την σταθερή μέθοδο κατά τη μισθωτική περίοδο, εκτός εάν μια άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

#### **Αρχικό κόστος**

Το αρχικό άμεσο κόστος που επιβαρύνει τον εκμισθωτή κατά τη διαπραγμάτευση και τη διευθέτηση της μίσθωσης κεφαλαιοποιείται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη μισθωτική περίοδο (ακολουθώντας την ίδια βάση με τα έσοδα από τη μίσθωση, είτε με την σταθερή μέθοδο είτε με άλλη συστηματική βάση που θεωρείται πιο αντιπροσωπευτική) (το Παράδειγμα 5 είναι σχετικό).

#### **Απόσβεση**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση αποσβένεται σύμφωνα με την υφιστάμενη πολιτική απόσβεσης για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, επομένως, εφαρμόζονται οι Λογιστικές Πολιτικές για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

#### **Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων με χρηματοδοτική μίσθωση**

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση υπόκεινται σε απομείωση σύμφωνα με τις διατάξεις της Λογιστικής Πολιτικής για Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Παράγουν Ταμειακές Ροές και Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Δεν Παράγουν Ταμειακές Ροές.

### 3.3 ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

Μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου μέσω μίσθωσης. Η συναλλαγή μίσθωσης μπορεί να οδηγήσει είτε σε χρηματοδοτική μίσθωση είτε σε λειτουργική μίσθωση, ανάλογα με την ουσία έναντι της μορφής της συναλλαγής επαναμίσθωσης, δηλαδή ανάλογα με τον τύπο της σχετικής μίσθωσης.

#### 3.3.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

Εάν η συναλλαγή επαναμίσθωσης μπορεί να καταταχθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση, που σημαίνει ότι ο πωλητής (ο μισθωτής) διατηρεί όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου, τότε ο πωλητής (ο μισθωτής) δεν θα αναγνωρίσει κέρδος ή ζημιά κατά το έτος πώλησης και επαναμίσθωσης. Αντ' αυτού, εάν προκύψει κέρδος ή ζημιά, τότε αναβάλλεται και αποσβένεται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Κέρδος ή Ζημιά = Έσοδα Πώλησης – Λογιστική Αξία περιουσιακού στοιχείου

#### 3.3.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

Εάν η συναλλαγή επαναμίσθωσης μπορεί να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση, που σημαίνει ότι ο πωλητής (ο μισθωτής) μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με την ιδιοκτησία στον αγοραστή (τον εκμισθωτή), τότε αναγνωρίζεται οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά από τη συναλλαγή πώλησης σύμφωνα με τις παρακάτω καταστάσεις:

- α) Αν η συναλλαγή πώλησης πραγματοποιηθεί σε καθαρά εμπορική βάση (π.χ. κοντά στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) οποιοδήποτε εμφανές κέρδος ή ζημιά θα αναγνωρίζεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης.
- β) Αν η συναλλαγή πώλησης πραγματοποιηθεί σε αξία μικρότερη από την Εύλογη Αξία, τυχόν κέρδος ή ζημιά που προκύπτει θα αναγνωρίζεται αμέσως εκτός από το ότι, αν η ζημιά αντισταθμίζεται από μελλοντικές καταβολές μισθωμάτων κάτω από την τιμή της αγοράς, τότε αναβάλλεται και αποσβένεται αναλογικά με τις καταβολές μισθωμάτων κατά την περίοδο για την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.
- γ) Αν η συναλλαγή πώλησης πραγματοποιηθεί σε αξία μεγαλύτερη από την Δίκαιη Αξία, οποιοδήποτε εμφανές πλεόνασμα (κέρδος) έναντι της δίκαιης αξίας αναβάλλεται και αποσβένεται κατά την περίοδο για την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

## 4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

### 4.1 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΜΙΣΘΩΤΕΣ

#### 4.1.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι γνωστοποιήσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- α) Την καθαρή λογιστική αξία για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- β) Συμφιλίωση μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας τους αναφέροντας τα ποσά σε τρεις περιόδους:
  - i) εντός ενός έτους,
  - ii) αργότερα από ένα έτος και εντός πέντε ετών και
  - iii) αργότερα από πέντε έτη.
- γ) Την βάση επί της οποίας η ενδεχόμενη μίσθωση αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά την περίοδο.
- δ) Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθούν βάσει μη ακυρώσιμων υπομισθώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς και
- ε) Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή, που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
  - i. Την βάση επί της οποίας καθορίζεται το ενδεχόμενο μίσθωμα,
  - ii. Την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
  - iii. Τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, επιστροφή εισφορών κεφαλαίου, μερισμάτων ή παρόμοιων εισφορών, αύξηση χρεών και νέες μισθώσεις.
- στ) Τις απαιτήσεις γνωστοποίησης όπως υιοθετήθηκαν και περιγράφονται στις Λογιστικές Πολιτικές για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Παράγουν Ταμειακές Ροές και Απομείωση Στοιχείων Ενεργητικού που Δεν Παράγουν Ταμειακές Ροές και Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων θα εφαρμόζονται για χρηματοδοτικά μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία που παρουσιάζονται ως απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

#### **4.1.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

Οι γνωστοποιήσεις λειτουργικών μισθώσεων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- α) Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων με μη ακυρώσιμες λειτουργικές μισθώσεις για καθεμία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i) εντός ενός έτους,
  - ii) αργότερα από ένα έτος και εντός πέντε ετών και,
  - iii) αργότερα από πέντε έτη.
- β) Πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά την διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων, των καταβολών υπομισθωμάτων κτλ.
- γ) Μια γενική περιγραφή των (σημαντικών) μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
  - i) Τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
  - ii) Την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
  - iii) Τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, επιστροφή εισφορών κεφαλαίου, μερισμάτων ή παρόμοιων εισφορών, αύξηση χρεών και νέες μισθώσεις.

## **4.2 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΕΚΜΙΣΘΩΤΕΣ**

#### **4.2.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

Οι γνωστοποιήσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στις σημειώσεις της κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης του εκμισθωτή:

- α) Ένα πίνακα που συμφιλιώνει τη συνολική ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία των ελάχιστων απαιτήσεων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιήσει την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των ελάχιστων απαιτήσεων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, για καθεμία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i) εντός ενός έτους,
  - ii) αργότερα από ένα έτος και εντός πέντε ετών και,

- iii) αργότερα από πέντε έτη.
- β) Τα μη δεδουλευμένα χρηματοοικονομικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς,
- γ) Τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούνται ο εκμισθωτής,
- δ) Τη συσσωρευμένη πρόβλεψη για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων,
- ε) Ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης για την περίοδο αναφοράς και
- στ) Περιγραφή των σημαντικών συμφωνιών λειτουργικής μίσθωσης σχετικά με τις διευθετήσεις του εκμισθωτή.

#### **4.2.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

Οι γνωστοποιήσεις για λειτουργικές μισθώσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στις σημειώσεις της κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης του εκμισθωτή:

- α) Την μελλοντική ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, με μη ακυρώσιμη λειτουργική μίσθωση, συνολικά και για καθεμία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - i) εντός ενός έτους,
  - ii) αργότερα από ένα έτος και εντός πέντε ετών και,
  - iii) αργότερα από πέντε έτη.
- β) Οποιοδήποτε ποσό ενδεχόμενων μισθωμάτων που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης κατά την περίοδο και
- γ) Μια γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

## **5. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Κατά την ημερομηνία υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ όλες οι υφιστάμενες μισθώσεις κατατάσσονται είτε ως χρηματοδοτικές μισθώσεις είτε ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με την ουσία έναντι της μορφής της συναλλαγής κάθε μίσθωσης κατά το χρόνο έναρξης, στο βαθμό που αυτές είναι γνωστές κατά την ημερομηνία υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ.

Σε περιπτώσεις όπου ο μισθωτής και ο εκμισθωτής έχουν συμφωνήσει να αλλάξουν τις προβλέψεις της μίσθωσης, οποιαδήποτε στιγμή πριν από την ημερομηνία υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ στη βάση δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, με τρόπο που θα οδηγούσε

σε διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης, τότε, η αναθεωρημένη συμφωνία πρέπει να θεωρηθεί ως νέα συμφωνία.

## 6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Λογιστική Πολιτική ισχύει για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023.

## 7. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

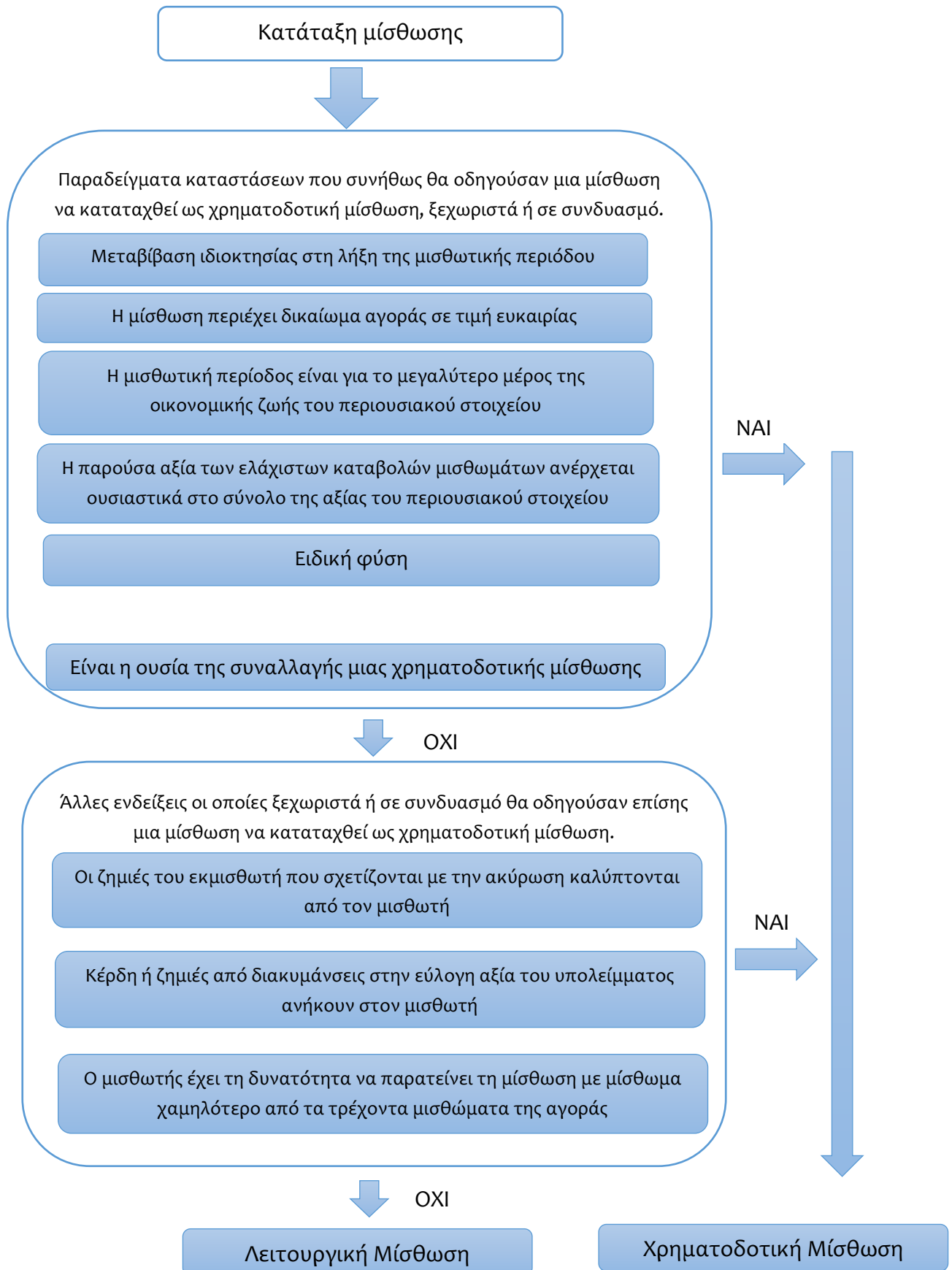
Αυτή η Λογιστική Πολιτική βασίζεται στα ακόλουθα πρότυπα ΔΛΠΔΤ:

ΔΛΠΔΤ 13 Μισθώσεις

ΔΛΠΔΤ 33 Πρώτη εφαρμογή της βάσης των δεδουλευμένων ΔΛΠΔΤ

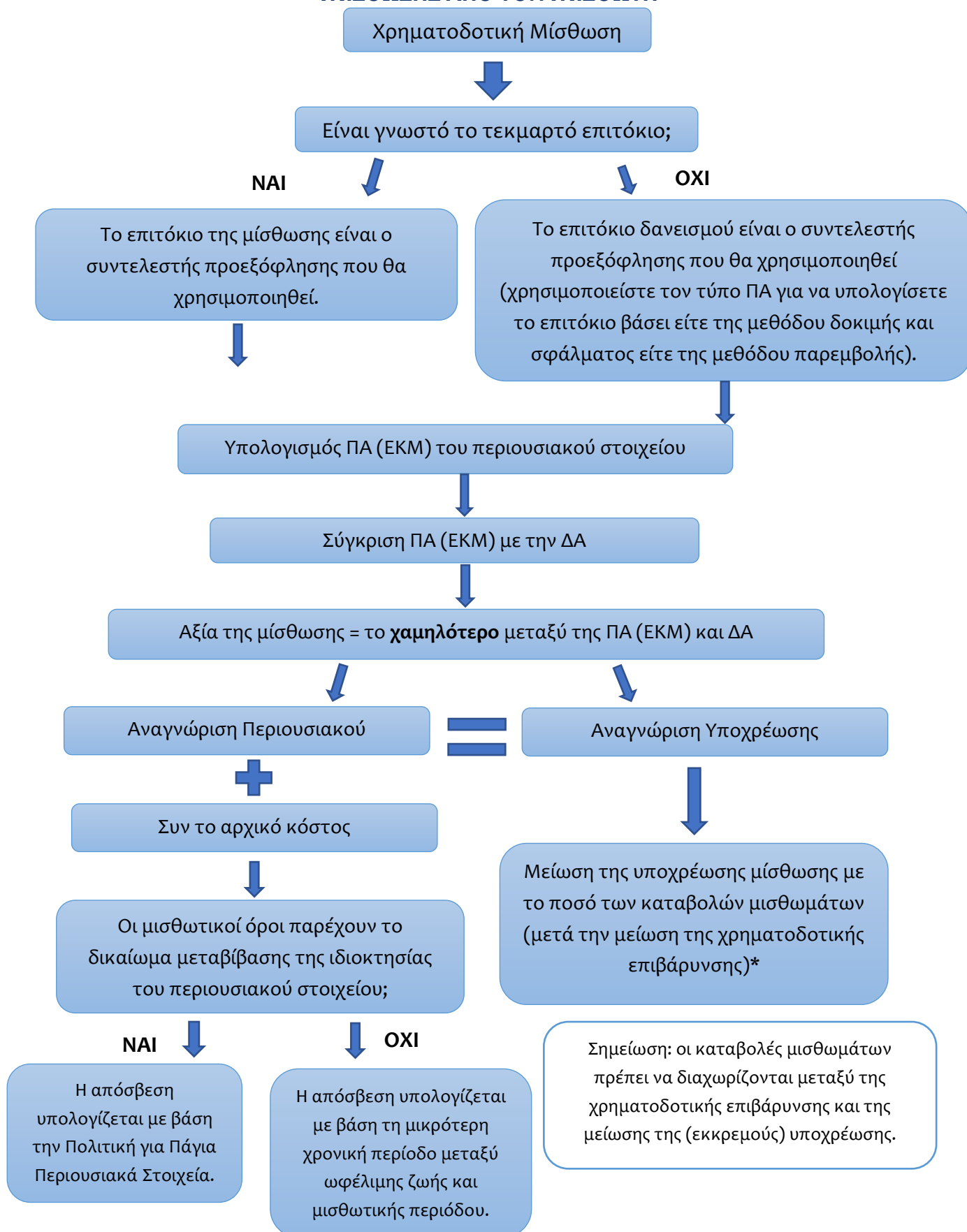
## 8. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### 8.1 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

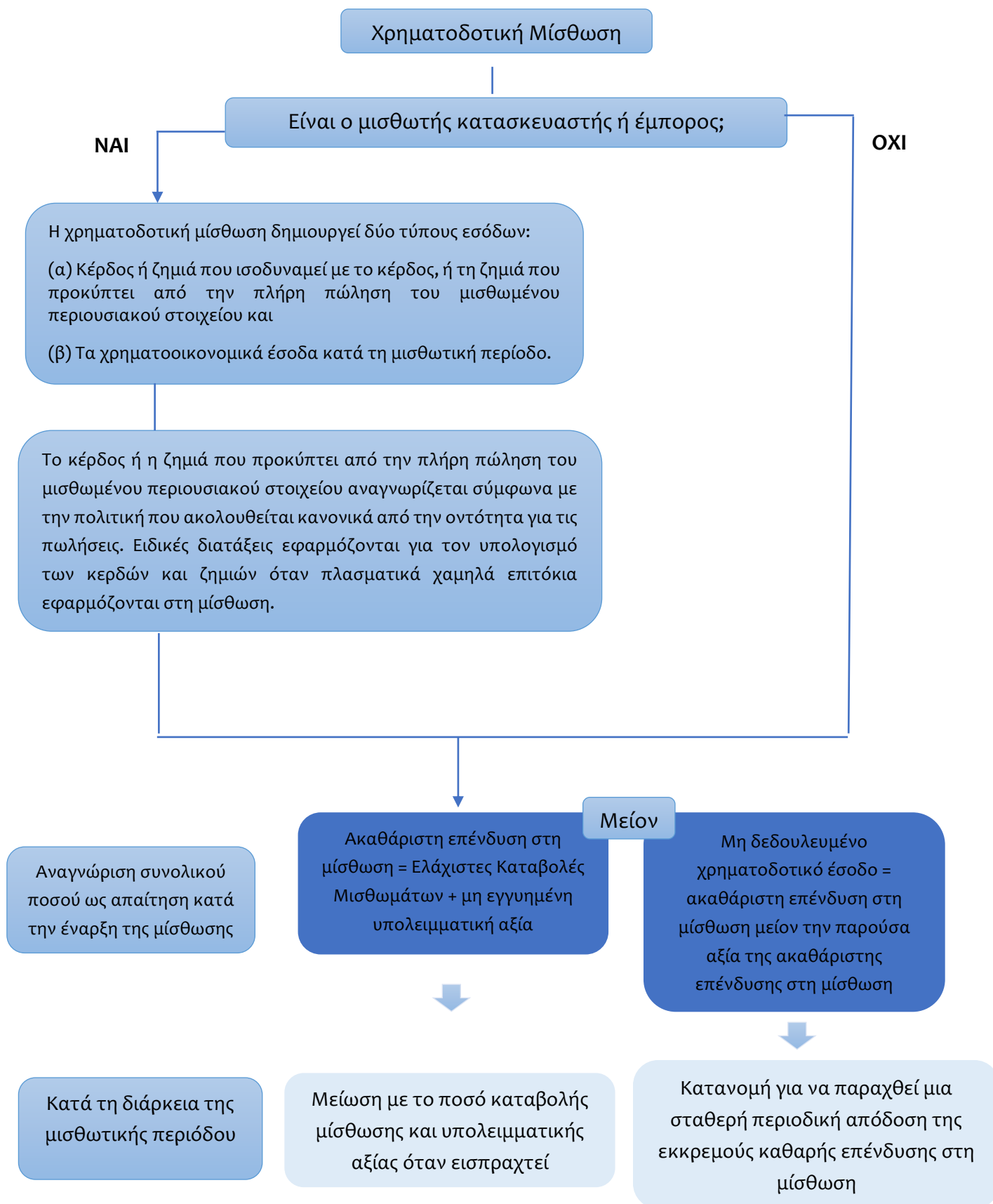




## 8.2 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ



### 8.3 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ



## 9. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ

Το Υπουργείο Υγείας συνάπτει συμφωνία με την Εταιρεία ΑΒΓ Λτδ για την παροχή **συγκεκριμένου και εξειδικευμένου ιατρικού εξοπλισμού**, με αντάλλαγμα ετήσια δόση ενοικίασης 20.000 €, πληρωτέα αναδρομικά και το τεκμαρτό επιτόκιο μίσθωσης είναι 10%. Η συμφωνία θα ισχύει για 10 χρόνια και το Υπουργείο Υγείας έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση για άλλα 2 χρόνια. Η οικονομική ζωή του ιατρικού εξοπλισμού είναι 13 χρόνια. Το Υπουργείο Υγείας είναι υπεύθυνο για τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης κατά τη διάρκεια αυτών των ετών. Η τιμή αγοράς (Εύλογη Αξία) του ιατρικού εξοπλισμού είναι 180.000 € και η λογιστική αξία του ιατρικού εξοπλισμού στα αρχεία της Εταιρείας ΑΒΓ Λτδ είναι 165.000 €. Η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία του ιατρικού εξοπλισμού είναι 5.000 €.

**Ερώτηση 1:** Είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση;

**Ερώτηση 2:** Ποια είναι η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων;

**Ερώτηση 3:** Πώς θα παρουσιαστεί το περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις του Υπουργείου Υγείας;

**Απάντηση 1:** Η μίσθωση μεταξύ του Υπουργείου Υγείας και της εταιρείας ΑΒΓ Λτδ είναι χρηματοδοτική μίσθωση. Οι ενδείξεις που οδηγούν στη λύση είναι:

- Η ιδιαιτερότητα και η εξειδίκευση του ιατρικού εξοπλισμού.
- Το δικαίωμα συνέχισης της μίσθωσης για άλλα 2 χρόνια.
- Η διάρκεια της μίσθωσης αφορά το μεγαλύτερο μέρος της ζωής του ιατρικού εξοπλισμού (δεν υπάρχει σαφές όριο αλλά ΒΕΛΤΙΣΤΕΣ Πρακτικές άνω του 75% της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου).
- Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης δείχνουν ότι το Υπουργείο Υγείας είναι ουσιαστικά ο ιδιοκτήτης του ιατρικού εξοπλισμού.

**Απάντηση 2:** Η παρούσα αξία του ιατρικού εξοπλισμού είναι 122.891,34 €, υπολογιζόμενη ως εξής:

$$ΠΑ = \text{πληρωμή} \times \frac{1}{(1+r)^n}$$

	Πληρωμές	Συντελεστής προεξόφλησης 10%	Παρούσα Αξία
Πληρωμή 1	20.000,00	0,909091	18.181,81818
Πληρωμή 2	20.000,00	0,826446	16.528,92562
Πληρωμή 3	20.000,00	0,751315	15.026,29602
Πληρωμή 4	20.000,00	0,683013	13.660,26911
Πληρωμή 5	20.000,00	0,620921	12.418,42646
Πληρωμή 6	20.000,00	0,564474	11.289,47860
Πληρωμή 7	20.000,00	0,513158	10.263,16236
Πληρωμή 8	20.000,00	0,466507	9.330,14760
Πληρωμή 9	20.000,00	0,424098	8.481,95237
Πληρωμή 10	20.000,00	0,385543	7.710,86579
	200.000,00	<b>Π.Α.</b>	<b>122.891,34211</b>

**Απάντηση 3:** Το Υπουργείο Υγείας θα παρουσιάσει στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης τα ακόλουθα ποσά:

**Χρ.** Εγκαταστάσεις και μηχανήματα (μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία) 122.891,34 €

**Πισ.** Υποχρεώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων 122.891,34 €

Η τιμή αγοράς του ιατρικού εξοπλισμού είναι υψηλότερη από την Παρούσα Αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, επομένως το Υπουργείο Υγείας θα αναγνωρίσει το χαμηλότερο ποσό.

Η διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού των πληρωμών (200.000 €) και της Παρούσας Αξίας της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων (122.891,34 €) είναι η χρηματοοικονομική επιβάρυνση (200.000 – 122.891,34 € = 77.108,66 ευρώ) που θα κατανεμηθεί ισότιμα στις περιόδους μίσθωσης. Ο παρακάτω πίνακας απομείωσης διαχωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων σε χρηματοοικονομική επιβάρυνση και μείωση της (εκκρεμούς) υποχρέωσης.

	Πληρωμή	Επιτόκιο (10%)	Κεφάλαιο (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης)	Υπόλοιπο
1/1/20x1				122.891,34
Πληρωμή 1	20.000,00	12.289,13	7.710,87	115.180,48
Πληρωμή 2	20.000,00	11.518,05	8.481,95	106.698,52
Πληρωμή 3	20.000,00	10.669,85	9.330,15	97.368,38
Πληρωμή 4	20.000,00	9.736,84	10.263,16	87.105,21
Πληρωμή 5	20.000,00	8.710,52	11.289,48	75.815,74
Πληρωμή 6	20.000,00	7.581,57	12.418,43	75.815,74
Πληρωμή 7	20.000,00	6.339,73	13.660,27	49.737,04
Πληρωμή 8	20.000,00	4.973,70	15.026,30	34.710,74
Πληρωμή 9	20.000,00	3.471,07	16.528,93	18.181,82
Πληρωμή 10	20.000,00	1.818,18	18.181,82	0,00
	200.000,00	77.108,66	122.891,34	

Ο λογιστικός χειρισμός για κάθε πληρωμή θα είναι ως εξής:

**Χρ.** Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Χρηματοδοτική επιβάρυνση 12.289,13 €

**Χρ.** Κατάσταση χρηματ. θέσης – Υποχρέωση χρηματ. μίσθωσης 710,87 €

**Πισ.** Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης – Μετρητά 20.000 €

Επιπλέον, ο ιατρικός εξοπλισμός υπόκειται σε απόσβεση κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

**Χρ.** Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Δαπάνη απόσβεσης 12.289,13 €

**Πισ.** Κατάσταση χρηματ. θέσης – Συσσωρευμένη απόσβεση 12.289,13 €

Σε περιπτώσεις που η σύμβαση μίσθωσης παρέχει το δικαίωμα μεταβίβασης ιδιοκτησίας του ιατρικού εξοπλισμού, τότε ακολουθείται η Λογιστική Πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

**Ερώτηση:** Ας υποθέσουμε ότι στο παραπάνω παράδειγμα ο εκμισθωτής είναι το Υπουργείο Υγείας και ο μισθωτής είναι η Εταιρεία ΑΒΓ Λτδ. Δείξτε το λογιστικό χειρισμό από τον εκμισθωτή στο παραπάνω παράδειγμα.

**Απάντηση:** Ο εκμισθωτής θα παύσει να αναγνωρίζει τον ιατρικό εξοπλισμό και θα αναγνωρίσει την Καθαρή Επένδυση στο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης.

Η Καθαρή Επένδυση στη μίσθωση είναι:

<b>Καθαρή Επένδυση = Ακαθάριστη Επένδυση – Μη Δεδουλευμένα</b>
--

	Πληρωμή	Επιτόκιο (10%)	Κεφάλαιο (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης)	Υπόλοιπο
1/1/20x1				122.891,34
Πληρωμή 1	20.000,00	12.289,13	7.710,87	115.180,48
Πληρωμή 2	20.000,00	11.518,05	8.481,95	106.698,52
Πληρωμή 3	20.000,00	10.669,85	9.330,15	97.368,38
Πληρωμή 4	20.000,00	9.736,84	10.263,16	87.105,21
Πληρωμή 5	20.000,00	8.710,52	11.289,48	75.815,74
Πληρωμή 6	20.000,00	7.581,57	12.418,43	75.815,74
Πληρωμή 7	20.000,00	6.339,73	13.660,27	49.737,04
Πληρωμή 8	20.000,00	4.973,70	15.026,30	34.710,74
Πληρωμή 9	20.000,00	3.471,07	16.528,93	18.181,82
Πληρωμή 10	20.000,00	1.818,18	18.181,82	0,00
	<b>200.000,00</b>	<b>77.108,66</b>	122.891,34	
Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία	5.000,00	0,385543289	1.927,72	
<b>Καθαρή επένδυση στη μίσθωση</b>			<b>€124.819,06</b>	

Η Ακαθάριστη Επένδυση στη μίσθωση είναι €20.000\*10 δόσεις = €200.000

Το Μη Δεδουλευμένο Χρηματοδοτικό Έσοδο είναι ο συνολικός τόκος που θα εισπραχθεί =€77.108.66

Ο λογιστικός χειρισμός της πληρωμής του πρώτου έτους θα είναι ως εξής:

<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης– Καθαρή Επένδυση στη μίσθωση	124.819,06 €
<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. επίδοσης–Ζημιά στην παύση αναγνώρισης	40.180,94 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης– Εγκαταστάσεις και Μηχανήματα	165.000 €

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ**

Το Υπουργείο Εσωτερικών συνάπτει συμφωνία μίσθωσης την 01/01/2016, με ιδιώτη ιδιοκτήτη για μίσθωση γης και κτιρίου για 10 χρόνια. Η αναμενόμενη μελλοντική οικονομική ζωή του κτιρίου είναι 30 χρόνια και η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή. Ο ιδιώτης ιδιοκτήτης έχει την υποχρέωση να επισκευάζει το κτίριο κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η συμφωνία μίσθωσης παύει στη λήξη της μισθωτικής περιόδου, χωρίς δικαίωμα ανανέωσης.

**Ερώτηση 1:** Είναι Χρηματοδοτική ή Λειτουργική μίσθωση;

**Απάντηση 1:** Η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση. Οι ενδείξεις που οδηγούν σε αυτό το συμπέρασμα είναι:

- Οι κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας παραμένουν στον ιδιώτη ιδιοκτήτη και για τα δύο στοιχεία γης και κτιρίου, ΧΩΡΙΣ δικαίωμα ανανέωσης.
- Η μίσθωση ισχύει μόνο για 10 χρόνια από τα 30 χρόνια ζωής του κτιρίου και για την απεριόριστη διάρκεια ζωής του στοιχείου γης.
- Ο ιδιώτης ιδιοκτήτης έχει την ευθύνη να επισκευάζει το κτίριο κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΜΙΣΘΩΤΗ**

Το Υπουργείο Μεταφορών μίσθωσε εξοπλισμό μεταφορών από τρίτο μέρος, για περίοδο 3 ετών, από την 01/01/2016. Η αναμενόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του εξοπλισμού ήταν 10 χρόνια και το τρίτο μέρος είναι υπεύθυνο για τη διατήρηση του εξοπλισμού μεταφοράς στην αρχική του κατάσταση. Τα δύο μέρη συμφώνησαν να επιτρέψουν τη χρήση του εξοπλισμού κατά την περίοδο μεταξύ 01/01/2016 και 30/06/2016 χωρίς την πληρωμή μισθωμάτων. Τα μισθώματα €9.000 ήταν πληρωτέα έξι μήνες αναδρομικά, με την πρώτη πληρωμή να οφείλεται στις 31 Δεκεμβρίου 2016.

**Ερώτηση 1:** Ποιος πρέπει να είναι ο λογιστικός χειρισμός της μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του Υπουργείου Μεταφορών;

**Απάντηση 1:** Η μίσθωση θα καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση επειδή:

- Η περίοδος μίσθωσης δεν αφορά το μεγαλύτερο μέρος της ζωής του εξοπλισμού,
- Το τρίτο μέρος έχει την ευθύνη να διατηρήσει τον εξοπλισμό στην αρχική του κατάσταση.

Επομένως, τα έξοδα μίσθωσης πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση την ευθεία μέθοδο· για την περίοδο των 3 ετών είναι €45.000 (€9.000 \* 5 δόσεις) και η μίσθωση για κάθε περίοδο είναι €15.000 (€45.000 / 3 έτη). Η διαφορά μεταξύ της μίσθωσης και της πληρωμής μίσθωσης θα εμφανίζεται είτε ως υποχρέωση είτε ως περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση μας, η διαφορά του πραγματικού ποσού που καταβλήθηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2016 και της μίσθωσης για το πρώτο έτος θα εμφανίζεται ως υποχρέωση στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του Υπουργείου Μεταφορών (€9.000 - €15.000=€6.000).

Ο λογιστικός χειρισμός της πληρωμής του πρώτου έτους θα είναι ως εξής:

<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Έξοδο μίσθωσης	15.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης –Υποχρέωση λειτουργικής μίσθωσης	6.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης – Μετρητά	9.000 €

Ο λογιστικός χειρισμός για τα επόμενα 2 έτη θα είναι ως εξής:

<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Έξοδο μίσθωσης	15.000 €
<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης –Υποχρέωση λειτουργικής μίσθωσης	3.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης – Μετρητά	18.000 €



## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

Το Υπουργείο Μεταφορών συμφώνησε να εκμισθώσει εξοπλισμό μεταφοράς σε τρίτο μέρος, για περίοδο 3 ετών. Το συνολικό ποσό της μίσθωσης ήταν €45.000 πληρωτέο εκ των προτέρων κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, την 01/01/2016. Ο εξοπλισμός μεταφοράς έχει ωφέλιμη ζωή 10 ετών και το κόστος του εξοπλισμού είναι €100.000. Η απόσβεση χρεώνεται με την ευθεία μέθοδο. Το Υπουργείο Μεταφορών κατέβαλε €1.500 ετησίως για την επισκευή του εξοπλισμού μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης μίσθωσης.

**Ερώτηση 1:** Ποιος πρέπει να είναι ο λογιστικός χειρισμός της μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του Υπουργείου Μεταφορών;

**Απάντηση 1:** Αναμφίβολα, η μίσθωση θα καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση, διότι:

- Η περίοδος μίσθωσης δεν αφορά το μεγαλύτερο μέρος της ζωής του εξοπλισμού.
- Το Υπουργείο Μεταφορών έχει την ευθύνη να επισκευάζει τον εξοπλισμό.

Το Υπουργείο Μεταφορών κατανέμει το εισόδημα από τη μίσθωση ισότιμα κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου παρά το γεγονός ότι η πληρωμή ελήφθη εξ ολοκλήρου κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, επομένως θα καταγράψει τις ακόλουθες συναλλαγές στα λογιστικά βιβλία του:

<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης – Μετρητά	45.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης – Μη δεδουλευμένα έσοδα από μίσθωση	30.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Έσοδα από μίσθωση	15.000 €

Επιπλέον, ο εκμισθωτής θα καταγράψει τη χρέωση απόσβεσης σχετικά με τον εξοπλισμό.

<b>Χρ.</b> Κατάσταση χρηματ. επίδοσης – Δαπάνη απόσβεσης	10.000 €
<b>Πισ.</b> Κατάσταση χρηματ. θέσης – Συσσωρευμένη απόσβεση	10.000 €