

**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17****Μισθώσεις**

*Στην παρούσα έκδοση περιλαμβάνονται τροποποιήσεις που προκύπτουν από νέα και τροποποιημένα Δ.Π.Χ.Π. που εκδόθηκαν μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2005.*

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<i>παράγραφοι</i>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>ΕΙΣ1–ΕΙΣ13</b>
<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17</b>	
<b>ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ</b>	
<b>ΣΚΟΠΟΣ</b>	<b>1</b>
<b>ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b>	<b>2–3</b>
<b>ΟΡΙΣΜΟΙ</b>	<b>4–6</b>
<b>ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ</b>	<b>7–19</b>
<b>ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ</b>	<b>20–35</b>
<b>Χρηματοδοτικές μισθώσεις</b>	<b>20–32</b>
Αρχική αναγνώριση	20–24
Μεταγενέστερη επιμέτρηση	25–32
<b>Λειτουργικές μισθώσεις</b>	<b>33–35</b>
<b>ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ</b>	<b>36–57</b>
<b>Χρηματοδοτικές μισθώσεις</b>	<b>36–48</b>
Αρχική αναγνώριση	36–38
Μεταγενέστερη επιμέτρηση	39–48
<b>Λειτουργικές μισθώσεις</b>	<b>49–57</b>
<b>ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ</b>	<b>58–66</b>
<b>ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ</b>	<b>67–68</b>
<b>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ</b>	<b>69</b>
<b>ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1997)</b>	<b>70</b>
<b>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</b>	
Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις	
<b>ΕΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ</b>	
<b>ΟΔΗΓΙΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b>	
Επεξηγηματικά παραδείγματα συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης που καταλήγουν σε λειτουργικές μισθώσεις.	

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 *Μισθώσεις* (ΔΛΠ 17) παρατίθεται στις παραγράφους 1-70 και στο Προσάρτημα. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ αλλά διατηρούν τη μορφή του Προτύπου που είχε εγκρίνει η Ε.Δ.Λ.Π. όταν αυτό υιοθετήθηκε από το Σ.Δ.Λ.Π. Το ΔΛΠ 17 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα, της *Εισαγωγής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* και του *Πλαισίου Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων*. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* παρέχει μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

## Εισαγωγή

ΕΙΣ1 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (ΔΛΠ 17) αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (αναθεωρημένο το 1997) και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

## Λόγοι αναθεώρησης του ΔΛΠ 17

---

ΕΙΣ2 Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανέπτυξε αυτό το αναθεωρημένο ΔΛΠ 17 ως τμήμα του έργου του που αφορά στις Βελτιώσεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το έργο αυτό αναλήφθηκε ενόψει αποριών και κριτικών επισημάνσεων που τέθηκαν σχετικά με τα Πρότυπα από εποπτικές αρχές χρηματιστηρίων, ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη. Οι στόχοι του έργου αυτού ήταν η μείωση ή εξάλειψη εναλλακτικών λύσεων, περιπτώσεων επαναλήψεων και αντιφάσεων εντός των Προτύπων, η αντιμετώπιση κάποιων θεμάτων σύγκλησης και η προσθήκη άλλων βελτιώσεων.

ΕΙΣ3 Ο κύριος στόχος του Συμβουλίου για το ΔΛΠ 17 ήταν μία περιορισμένη αναθεώρηση με σκοπό να αποσαφηνίσει την κατάταξη μίσθωσης που αφορά γη και κτήρια και να απαλείψει τους εναλλακτικούς λογιστικούς χειρισμούς για τα αρχικά άμεσα κόστη στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών.

ΕΙΣ4 Επειδή το πρόγραμμα του Συμβουλίου συμπεριλαμβάνει μία εργασία που αφορά τις μισθώσεις, δεν επανεξέτασε τη θεμελιώδη προσέγγιση του λογιστικού χειρισμού των μισθώσεων του ΔΛΠ 17. Για τον ίδιο λόγο, το Συμβούλιο αποφάσισε να μην ενσωματώσει τις σχετικές Διερμηνείες ΜΕΔ στο ΔΛΠ 17.

## Οι κύριες μεταβολές

---

### Πεδίο εφαρμογής

ΕΙΣ5 Αν και το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα* προδιαγράφει τις μεθόδους επιμέτρησης που μπορούν να εφαρμοστούν σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται, απαιτεί να γίνεται χρήση της μεθοδολογίας της λογιστικής για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις που παρατίθεται στο παρόν Πρότυπο για τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται με μίσθωση.

### Ορισμοί

#### Αρχικά άμεσα κόστη

ΕΙΣ6 Τα αρχικά άμεσα κόστη είναι επαυξητικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης. Ο ορισμός του τεκμαρτού επιτοκίου της μίσθωσης έχει τροποποιηθεί ώστε να είναι σαφές ότι είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο καταλήγει στην παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθώσεων και οποιασδήποτε μη εγγυημένης

υπολειμματικής αξίας που ισούται με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου πλέον του άμεσου αρχικού κόστους του εκμισθωτή.

### **Έναρξη της μίσθωσης/έναρξη της μισθωτικής περιόδου**

- ΕΙΣ7 Το Πρότυπο αυτό διαχωρίζει την έναρξη της μίσθωσης (όταν κατατάσσονται οι μισθώσεις) από την έναρξη της μισθωτικής περιόδου (όταν γίνεται η αναγνώριση).

### **Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο/καθαρή επένδυση στη μίσθωση**

- ΕΙΣ8 Οι ορισμοί των όρων αυτών έχουν απλοποιηθεί και διατυπωθεί με μεγαλύτερη σαφήνεια ώστε να συμπληρώσουν τις μεταβολές που σχετίζονται με τα αρχικά άμεσα κόστη των παραγράφων ΕΙΣ10-ΕΙΣ12 και την αλλαγή του ορισμού του τεκμαρτού επιτοκίου της μίσθωσης της παραγράφου ΕΙΣ6.

### **Κατάταξη των μισθώσεων**

- ΕΙΣ9 Κατά την κατάταξη των γηπέδων και κτηρίων, η οικονομική οντότητα συνήθως λαμβάνει υπόψη τα στοιχεία των γηπέδων ξεχωριστά από εκείνα των κτηρίων. Οι ελάχιστες καταβολές μισθώσεων κατανέμονται στα στοιχεία της γης και των κτηρίων ανάλογα με τη σχετική εύλογη αξία της συμμετοχής του μισθίου στο στοιχείο της γης και του κτηρίου της μίσθωσης. Το στοιχείο της γης συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν η κυριότητα μεταβιβάζεται στον μισθωτή στο τέλος της μισθωτικής περιόδου. Το στοιχείο του κτηρίου κατατάσσεται ως λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση με την εφαρμογή των κριτηρίων κατάταξης του Προτύπου.

### **Αρχικά άμεσα κόστη**

- ΕΙΣ10 Οι εκμισθωτές συμπεριλαμβάνουν τα αρχικά άμεσα κόστη με τα οποία επιβαρύνονται κατά τη διαπραγμάτευση της μίσθωσης στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης. Ο χειρισμός αυτός δεν αφορά εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι. Οι εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι αναγνωρίζουν τα κόστη αυτού του είδους ως δαπάνη όταν αναγνωρίζεται το κέρδος πώλησης.
- ΕΙΣ11 Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.
- ΕΙΣ12 Το Πρότυπο αυτό δεν επιτρέπει να καταχωρούνται τα αρχικά άμεσα κόστη ως δαπάνες κατά την πραγματοποίησή τους.

## Μεταβατικές Διατάξεις

ΕΙΣ13 Όπως αναφέρθηκε στην Παράγραφο 68 του Προτύπου, απαιτείται η οικονομική οντότητα που είχε κατά το παρελθόν εφαρμόσει το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις που θέτει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, αν το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) δεν είχε εφαρμοστεί αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που αναλήφθηκαν από την αρχική εφαρμογή εκείνου του Προτύπου.

## Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17

### Μισθώσεις

#### Σκοπός

---

- 1 Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις.

#### Πεδίο εφαρμογής

---

- 2 Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:
- (α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων και
  - (β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.
- Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο δεν θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:
- (α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*).
  - (β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 40).
  - (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41 *Γεωργία*) ή
  - (δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41).
- 3 Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

## Ορισμοί

4 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

*Μίσθωση* είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

*Ως χρηματοδοτική μίσθωση* χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος (ιδιοκτησίας) μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι.

*Λειτουργική μίσθωση* είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

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

- (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.

*Έναρξη της μίσθωσης* είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Την ημερομηνία αυτή:

- (α) η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική και
- (β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η *έναρξη της μισθωτικής περιόδου* είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (ήτοι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των δαπανών που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

Η *διάρκεια της μίσθωσης/μισθωτική περίοδος* είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδο 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.

*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 υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκήσιμο το δικαίωμα, ώστε να 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 διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

*Εύλογη αξία* είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

*Οικονομική ζωή* είναι είτε:

- (α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες είτε
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

*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 οικονομική οντότητα.

*Εγγυημένη υπολειμματική αξία* είναι:

- (α) (α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο ποσό που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο) και
- (β) (β) από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο

οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

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

*Τα αρχικά άμεσα κόστη* είναι διαφορεικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση του κόστους που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

*Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση* είναι το σύνολο:

- (α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης και
- (β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

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

*Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο* είναι η διαφορά μεταξύ:

- (α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και
- (β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

*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 εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και (ii) κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

*Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή* είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία 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.

*Ενδεχόμενο μίσθωμα* είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά).

- 5 Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη επιμέτρηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής

περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η επίδραση τέτοιων αλλαγών θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

- 6 Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς .

## Κατάταξη των μισθώσεων

- 7 Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
- 8 **Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.**
- 9 Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.
- 10 Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή του συμβολαίου.\* Ενδειξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
  - (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου 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 διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,

\* Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΑ-27, Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης.

- (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και,
- (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.
- 11 Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.
- (β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης) και
- (γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.
- 12 Τα παραδείγματα και οι δείκτες των παραγράφων 10 και 11 δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.
- 13 Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται 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 μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 7-12, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.
- 14 Μισθώσεις γης και κτηρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελειών που παρέχονται.

- 15 Τα στοιχεία της γης και των κτηρίων μιας μίσθωσης γης και κτηρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφοτέρων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 14. Το στοιχείο του κτηρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13.
- 16 Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτηρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτηρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτηρίου 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.
- 17 Για μίσθωση γης και κτηρίων κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωρίζετο αρχικά για το στοιχείο του γης, σύμφωνα με την παράγραφο 20, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτήρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτηρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- 18 Η ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων της γης και των κτηρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτήρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.
- 19 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:
- (α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης ή

- (β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που απορρέει από την ιδιοκτησία σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

## **Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών**

### **Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

#### **Αρχική αναγνώριση**

- 20 **Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό εφικτό να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.**
- 21 Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση.
- 22 Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οικονομικής οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.
- 23 Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ

βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης

- 24 Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

### **Μεταγενέστερη επιμέτρηση**

- 25 Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.
- 26 Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.
- 27 Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί μία δαπάνη απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και μία χρηματοδοτική δαπάνη για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις* και το ΔΛΠ 38 *Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία*. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- 28 Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- 29 Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοδοτικής δαπάνης της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως δαπάνες. Κατόπιν τούτου, δεν είναι πιθανό να υπάρχει ισότητα μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

- 30 Για να προσδιορίσει μία οικονομική οντότητα πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.
- 31 **Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δ.Π.Χ.Π. 7 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*, πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
  - (β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
    - (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
    - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
    - (iii) για περισσότερο από πέντε έτη.
  - (γ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.
  - (δ) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
  - (ε) μία 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 σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.
- 32 Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36 ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε μισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις.



## Λειτουργικές μισθώσεις

- 33 Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη.\*
- 34 Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.
- 35 Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δ.Π.Χ.Π. 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
- (α) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
    - (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
    - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
    - (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
  - (β) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
  - (γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.
  - (δ) μία 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 σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

---

\* Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα*.

## Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών

### Χρηματοδοτικές μισθώσεις

#### Αρχική αναγνώριση

- 36 Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.
- 37 Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.
- 38 Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορετικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, συχνά βαρύνουν τους εκμισθωτές. Σε αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Κατά συνέπεια, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως δαπάνη όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

#### Μεταγενέστερη επιμέτρηση

- 39 Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.
- 40 Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, με εξαίρεση τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

- 41 Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μία μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.
- 41A Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.
- 42 **Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.**
- 43 Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:
- (α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας και,
- (β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
- 44 Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.
- 45 Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς.

- 46 Το κόστος που βαρύνουν τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή για την διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.
- 47 **Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δ.Π.Χ.Π. 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) συμφωνία μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
    - (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
    - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
    - (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
  - (β) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
  - (γ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.
  - (δ) τη σωρευμένη πρόβλεψη για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
  - (ε) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.
  - (στ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν τη μίσθωση.
- 48 Ως ένδειξη της ανάπτυξης της οικονομικής οντότητας, είναι συχνά χρήσιμο να γνωστοποιείται επίσης η ακαθάριστη επένδυση μειωμένη κατά το μη πραγματοποιημένο κέρδος μιας νέας δραστηριότητας που προστέθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, μετά την αφαίρεση των σχετικών ποσών για ακυρωθείσες μισθώσεις.

## Λειτουργικές μισθώσεις

- 49 **Οι εκμισθωτές θα παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.**
- 50 **Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.\***

\* Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές Μισθώσεις—Κίνητρα*.

- 51 Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στις δαπάνες. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- 52 **Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.**
- 53 **Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.**
- 54 Για να προσδιορίσει μία οικονομική οντότητα τότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.
- 55 Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.
- 56 **Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του Δ.Π.Χ.Π. 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:**
- (α) τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
- (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
  - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
  - (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
- (β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (γ) μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.
- 57 Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε εκμισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με λειτουργικές μισθώσεις.

## **Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης**

- 58 Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

- 59 **Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά πάνω από το προϊόν της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή μισθωτή ως έσοδο επόμενων χρήσεων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.**
- 60 Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με η λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
- 61 **Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με επί έλαττον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ'όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.**
- 62 Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται αμέσως .
- 63 **Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.**
- 64 Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- 65 Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαιτεροτήτων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.
- 66 Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*.

## Μεταβατικές Διατάξεις

---

- 67 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 68, η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου.
- 68 Η οικονομική οντότητα που είχε κατά το παρελθόν εφαρμόσει το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις που θέτει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, αν το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) δεν είχε εφαρμοστεί αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που αναλήφθηκαν από την αρχική εφαρμογή εκείνου του Προτύπου.

## Ημερομηνία έναρξης ισχύος

---

- 69 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

## Ανάκληση του ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο 1997)

---

- 70 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (αναθεωρημένο το 1997).

## **Προσάρτημα Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις**

*Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν μία οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.*

\* \* \* \* \*

*Οι τροποποιήσεις που συμπεριλαμβάνονταν στο προσάρτημα αυτό όταν εκδόθηκε το Πρότυπο το 2003 έχουν ενσωματωθεί στις σχετικές ανακοινώσεις που δημοσιεύονται στον παρόντα τόμο.*



## Έγκριση του ΔΛΠ 17 από το Συμβούλιο

---

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 *Μισθώσεις* εγκρίθηκε για έκδοση από τα δεκατέσσερα μέλη του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Sir David Tweedie

Πρόεδρος

Thomas E Jones

Αντιπρόεδρος

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

## Οδηγίες για την υλοποίηση της εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

Οι παρούσες οδηγίες υλοποίησης εφαρμογής συνοδεύουν αλλά δεν αποτελούν μέρος του ΔΛΠ 17.

### Επεξηγηματικά παραδείγματα συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης που καταλήγουν σε λειτουργικές μισθώσεις.

Μία πράξη πώλησης και επαναμίσθωσης που καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση μπορεί να προκαλέσει κέρδος ή ζημία, ο προσδιορισμός και η αντιμετώπιση της οποίας εξαρτάται από τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, την εύλογη αξία και την τιμή πώλησης. Ο πίνακας που ακολουθεί δείχνει τις απαιτήσεις του Προτύπου σε διάφορες περιπτώσεις.

Τιμή πώλησης που ισούται με την εύλογη αξία (παράγραφος 61)	Λογιστική αξία που ισούται με την εύλογη αξία	Λογιστική αξία μικρότερη της εύλογης αξίας	Λογιστική αξία που υπερβαίνει την εύλογη αξία
<b>Κέρδος</b>	άνευ κέρδους	αναγνώριση κέρδους αμέσως	μη εφαρμόσιμη
<b>Ζημία</b>	όχι ζημία	μη εφαρμόσιμη	αναγνώριση ζημίας αμέσως

Τιμή πώλησης μικρότερη της εύλογης αξίας (παράγραφος 61)			
<b>Κέρδος</b>	άνευ κέρδους	αναγνώριση κέρδους αμέσως	Κανένα κέρδος (σημείωση 1)
<b>Ζημία μη καλυπτόμενη από μελλοντική ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων κάτω της τρέχουσας τιμής</b>	αναγνώριση ζημίας αμέσως	αναγνώριση ζημίας αμέσως	(σημείωση 1)
<b>Ζημία μη καλυπτόμενη από μελλοντικές καταβολές μισθωμάτων κάτω της τρέχουσας τιμής</b>	Αναβολή και απόσβεση της ζημίας	Αναβολή και απόσβεση της ζημίας	(σημείωση 1)

<b>Τιμή πώλησης που υπερβαίνει την εύλογη αξία</b> (παράγραφος 61)			
<b>Κέρδος</b>	Αναβολή και απόσβεση του κέρδους	Αναβολή και απόσβεση του κέρδους (σημείωση 3)	Αναβολή και απόσβεση του κέρδους (σημείωση 2)
<b>Ζημία</b>	όχι ζημία	όχι ζημία	(σημείωση 1)

- (Σημείωση 1) Αυτά τα τμήματα του πίνακα αντιπροσωπεύουν καταστάσεις που αντιμετωπίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 63 του Προτύπου. Η παράγραφος 63 απαιτεί η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να υποτιμάται στην εύλογη αξία, όταν αυτό υπόκειται σε πώληση και επαναμίσθωση.
- (Σημείωση 2) Το κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ εύλογης αξίας και τιμής πώλησης, αφού η λογιστική αξία θα είχε υποτιμηθεί στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παράγραφο 63.
- (Σημείωση 3) Το επιπλέον κέρδος (η θετική διαφορά ανάμεσα στην τιμή πώλησης και την εύλογη αξία) αναβάλλεται και αποσβένεται καθ'όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου. Κάθε θετική διαφορά της εύλογης αξίας σε σχέση με τη λογιστική αξία αναγνωρίζεται αμέσως.

