

ΔΠΧΑ 16

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Εμμανουήλ Πετράκης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Μέλος της Διαρκούς Επιτροπής για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Εισηγητής του ΙΕΣΟΕΛ

ΔΠΧΑ 16

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ΔΠΧΑ 16 περί μισθώσεων εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016 και εφαρμόζεται για περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2019.

Με την εφαρμογή του προτύπου **αντικαθίστανται** τα ακόλουθα πρότυπα και διερμηνείες:

- Δ.Λ.Π. Νο 17 Μισθώσεις
- Διερμηνεία SIC 15 Λειτουργικές Μισθώσεις και Κίνητρα

Η κεντρική ιδέα του νέου προτύπου είναι ότι όλες οι μισθώσεις θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή (χρηματοδοτικές) σε αντίθεση με την προηγούμενη προσέγγιση στην οποία γινόταν διαχωρισμός σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις

ΔΠΧΑ 16

1. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις (συμπεριλαμβάνονται και υπομισθώσεις) **εκτός από:**

- Μισθώσεις για διερεύνηση ή χρήση ορυκτών πόρων.
- Μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία που κατέχει μισθωτής.
- Άδειες πνευματικής ιδιοκτησίας που χορηγούνται από εκμισθωτή στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 15 (Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες)

Εξαιρέσεις

- Ένας μισθωτής μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις που προβλέπονται για την λογιστική των μισθώσεων για τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - Βραχυπρόθεσμες μισθώσεις (διάστημα μικρότερο των δώδεκα μηνών) ή
 - μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι χαμηλής αξίας (μικρότερη των 5.000)
- Σε αυτές τις περιπτώσεις το τίμημα για την χρήση των περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται ως έξοδο

ΔΠΧΑ 16

2. Πότε Υπάρχει Μίσθωση;

- Μία σύμβαση είναι ή περιέχει μίσθωση εάν μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωρίσιμου Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου (Χ.Π.Σ.) για μία χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
- Για να συμβαίνει αυτό πρέπει να ισχύουν τα ακόλουθα :
 1. Υπάρχει αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο
 2. Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου (economic benefit) και
 3. Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου (right to direct the use).
- **Αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο**
 - Το περιουσιακό στοιχείο οριοθετείται ρητά στη σύμβαση (πχ Μίσθωση ΕΙΧ)
 - Ο προμηθευτής δεν έχει ουσιώδες δικαίωμα αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου
 - Εάν υπάρχει **αναλογία χρήσης** του περιουσιακού στοιχείου είναι αναγνωρίσιμο εφόσον αυτό είναι **διακριτό** , π.χ. νοικιάζω ένα όροφο από ένα κτήριο (αναγνωρίσιμο) νοικιάζω την χρήση ενός αγωγού μεταφοράς φυσικού αερίου τον οποίο χρησιμοποιούν και άλλοι (μη αναγνωρίσιμο)

ΔΠΧΑ 16

- Σκοπός του προτύπου είναι να διακρίνει ένα συμβόλαιο με βάση τα χαρακτηριστικά του εάν είναι:
 - Μία σύμβαση μίσθωσης ή
 - Μία σύμβαση παροχής υπηρεσιών

3. Αναγνώριση Συμβάσεων

- Για την εφαρμογή του προτύπου διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 1. Διαχωρισμός της σύμβασης για τις περιπτώσεις όπου στην σύμβαση περιλαμβάνεται στοιχείο μίσθωσης και παροχής υπηρεσίας π.χ. ενοικίαση αυτοκινήτου (μίσθωση) και παροχή υπηρεσιών (ασφάλιση service κλπ) ή περισσότερες από μία μισθώσεις π.χ. ενοικίαση κτηρίου με τον εξοπλισμό του.
 2. Σύνθεση συμβάσεων οι οποίες συνιστούν ουσιαστικά ένα περιουσιακό στοιχείο.
 3. Στην περίπτωση που μία σύμβαση περιέχει μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία (π.χ. μίσθωση ΕΙΧ που περιλαμβάνει και τα έξοδα συντήρησης) η οντότητα / μισθωτής τα αντιμετωπίζει λογιστικά ξεχωριστά εκτός εάν επιλέξει την πρακτική λύση του μη διαχωρισμού των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων και αντιμετωπίσει λογιστικά τη σύμβαση ως ενιαία.
 4. Η οντότητα / εκμισθωτής σε αυτού του είδους τις συμβάσεις επιμερίζει το αντάλλαγμα στα μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

ΔΠΧΑ 16

4. Μισθωτής

Αναγνώριση συμβάσεων

- **Συγχωνεύουμε** δύο ή περισσότερα συμβόλαια μίσθωσης που συνάπτονται κατά τον ίδιο χρόνο ή κοντά εάν πληρείται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:
 - Οι συμβάσεις αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων ως πακέτο,
 - το ποσό της αντιπαροχής που πρέπει να καταβληθεί σε μία σύμβαση εξαρτάται από την τιμή ή την εκτέλεση της άλλης σύμβασης ή
 - τα δικαιώματα χρήσης των περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται στις συμβάσεις αποτελούν ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.

Διάρκεια Μίσθωσης (*lease term*)

- Ορίζεται ως διάρκεια μίσθωσης η μη ακυρώσιμη περίοδος καθώς και τα ακόλουθα:
 - Οι περίοδοι που καλύπτονται από το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης, υπό την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής είναι εύλογα βέβαιος ότι θα ασκήσει το δικαίωμα ανανέωσης και
 - περιόδους που καλύπτονται από το δικαίωμα διακοπής της μίσθωσης, εφόσον ο μισθωτής είναι εύλογα βέβαιος ότι δεν θα το ασκήσει.

ΔΠΧΑ 16

- Τόσο η μη ακυρώσιμη περίοδος όσο και τα δικαιώματα επέκτασης ή διακοπής θα πρέπει να αξιολογούνται - εκτιμώνται σε κάθε περίοδο αναφοράς. Κάθε αλλαγή στην εκτίμηση επηρεάζει την διάρκεια της μίσθωσης.

Μισθωτικές πληρωμές (lease payments).

- Ορίζουμε ως μισθωτικές πληρωμές τις πληρωμές που γίνονται από τον μισθωτή για την χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της μίσθωσης (lease term) και περιλαμβάνουν:
 - Σταθερές πληρωμές
 - **Μεταβλητές πληρωμές βάσει κάποιου δείκτη (δεν περιλαμβάνονται πληρωμές που στηρίζονται στην απόδοση ή χρήση του στοιχείου)**
 - Πληρωμές για άσκηση δικαιώματος αγοράς εάν κάτι τέτοιο θεωρείται εύλογο ότι θα ασκηθεί.
 - Πληρωμές για ποινές πρόωρης λήξης εάν κάτι τέτοιο θεωρείται εύλογο ότι θα συμβεί.
 - Εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.

ΔΠΧΑ 16

Αρχική Επιμέτρηση

- Το Δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει:
 - Το ποσό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης πλέον ποσά που προκαταβάλλονται στην έναρξη της μίσθωσης μείον μισθωτικά κίνητρα που λαμβάνονται
 - Τα αρχικά κόστη συναλλαγής που γίνονται αποκλειστικά για την σύναψη της μίσθωσης
 - Όλα τα κόστη που είναι απαραίτητα για την εγκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου έτσι ώστε να τεθεί σε λειτουργία καθώς και αυτά που θα γίνουν για την **απομάκρυνση** του (εφόσον προβλέπεται συμβατικά ΔΛΠ 16-ΔΛΠ 37)
- Η **χρηματοοικονομική υποχρέωση** επιμετράτε στην παρούσα αξία των πληρωμών προεξοφλημένη με το επιτόκιο της μίσθωσης. Εάν αυτό **δεν μπορεί να υπολογιστεί** χρησιμοποιούμε το διαφορικό επιτόκιο του μισθωτή (δηλαδή: με τι επιτόκιο θα δανειζόμασταν υπό κανονικές συνθήκες για την αγορά ομοειδούς περιουσιακού στοιχείου).

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα υπολογισμού επιτοκίου σύμβασης μίσθωσης ΕΙΧ

Δεδομένα

Αξία συμβολαίου	58.200,00
Μισθωτική περίοδος (μήνες)	35
Περιοδικό μίσθωμα	1.364,00
Αξία εξαγοράς	14.000,00

Για να βρούμε το επιτόκιο χρησιμοποιούμε τη συνάρτηση του excel “rate”. Η συνάρτηση αυτή υπολογίζει τον συντελεστή απόδοσης (επιτόκιο) για μια επένδυση ή ένα δάνειο.

Σύνταξη

=RATE(αριθμός περιόδων; πληρωμή; παρούσα αξία; μελλοντική αξία; τύπος)

Αριθμός περιόδων: Ο συνολικός αριθμός δόσεων.

Πληρωμή: Το σταθερό χρηματικό ποσό που καταβάλλεται σε κάθε περίοδο.

Αριθμός περιόδων: Ο συνολικός αριθμός δόσεων για την αποπληρωμή της επένδυσης ή του δανείου.

Παρούσα αξία: Το συνολικό ποσό στο οποίο ανέρχεται αυτήν τη στιγμή μια σειρά μελλοντικών πληρωμών.

Μελλοντική αξία: Με το όρισμα αυτό υπολογίζουμε το επιτόκιο μιας εφάπαξ πληρωμής (π.χ. τίμημα εξαγοράς και σε περίπτωση που παραληφθεί λαμβάνεται ως 0).

Τύπος: Υποδηλώνει εάν οι δόσεις πρέπει να καταβληθούν στην αρχή ή στο τέλος της περιόδου (αρχή = 1 , τέλος = 0).

Εφαρμόζοντας τα ανωτέρω υπολογίζουμε το ετήσιο επιτόκιο σε 3,4% (μηνιαίο 0,283%).

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα υπολογισμού επιτοκίου σύμβασης μίσθωσης ΕΙΧ

Δεδομένα

Αξία συμβολαίου	58.200,00
Μισθωτική περίοδος (μήνες)	35
Περιοδικό μίσθωμα	1.364,00
Αξία εξαγοράς	14.000,00

Για να βρούμε το επιτόκιο χρησιμοποιούμε τη συνάρτηση του excel “rate”. Η συνάρτηση αυτή υπολογίζει τον συντελεστή απόδοσης (επιτόκιο) για μια επένδυση ή ένα δάνειο.

Σύνταξη

=RATE(αριθμός περιόδων; πληρωμή; παρούσα αξία; μελλοντική αξία; τύπος)

Αριθμός περιόδων: Ο συνολικός αριθμός δόσεων.

Πληρωμή: Το σταθερό χρηματικό ποσό που καταβάλλεται σε κάθε περίοδο.

Αριθμός περιόδων: Ο συνολικός αριθμός δόσεων για την αποπληρωμή της επένδυσης ή του δανείου.

Παρούσα αξία: Το συνολικό ποσό στο οποίο ανέρχεται αυτήν τη στιγμή μια σειρά μελλοντικών πληρωμών.

Μελλοντική αξία: Με το όρισμα αυτό υπολογίζουμε το επιτόκιο μιας εφάπαξ πληρωμής (π.χ. τίμημα εξαγοράς και σε περίπτωση που παραληφθεί λαμβάνεται ως 0).

Τύπος: Υποδηλώνει εάν οι δόσεις πρέπει να καταβληθούν στην αρχή ή στο τέλος της περιόδου (αρχή = 1 , τέλος = 0).

Εφαρμόζοντας τα ανωτέρω υπολογίζουμε το ετήσιο επιτόκιο σε 3,4% (μηνιαίο 0,283%).

ΔΠΧΑ 16

Επιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Στοιχεία αρχικής επιμέτρησης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	
Παρούσα αξία μισθωμάτων	45.518,75
Παρούσα αξία δικαιώματος αγοράς	12.700,36
Αξία περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	58.219,11

ΔΠΧΑ 16

Ημ/νια καταβολής	Περίοδος	Μίσθωμα	Παρούσα αξία	Μείωση υποχρέωσης	Τόκοι	Υπόλοιπο υποχρέωσης
						58.219,11
02/01/18	01	1.364,00	1.364,00	-1.364,00	165,26	57.020,37
02/02/18	02	1.364,00	1.360,15	-1.364,00	157,54	55.813,91
02/03/18	03	1.364,00	1.356,31	-1.364,00	154,13	54.604,04
02/04/18	04	1.364,00	1.352,48	-1.364,00	150,70	53.390,74
02/05/18	05	1.364,00	1.348,66	-1.364,00	147,27	52.174,01
02/06/18	06	1.364,00	1.344,86	-1.364,00	143,82	50.953,83
02/07/18	07	1.364,00	1.341,06	-1.364,00	140,37	49.730,20
02/08/18	08	1.364,00	1.337,28	-1.364,00	136,91	48.503,11
02/09/18	09	1.364,00	1.333,50	-1.364,00	133,43	47.272,54
02/10/18	10	1.364,00	1.329,74	-1.364,00	129,95	46.038,49
02/11/18	11	1.364,00	1.325,98	-1.364,00	126,46	44.800,95
02/12/18	12	1.364,00	1.322,24	-1.364,00	122,95	43.559,90
02/01/19	13	1.364,00	1.318,51	-1.364,00	119,44	42.315,34
02/02/19	14	1.364,00	1.314,79	-1.364,00	115,92	41.067,26
02/03/19	15	1.364,00	1.311,08	-1.364,00	112,39	39.815,65
02/04/19	16	1.364,00	1.307,38	-1.364,00	108,84	38.560,49
02/05/19	17	1.364,00	1.303,69	-1.364,00	105,29	37.301,78
02/06/19	18	1.364,00	1.300,01	-1.364,00	101,73	36.039,51
02/07/19	19	1.364,00	1.296,34	-1.364,00	98,15	34.773,66
02/08/19	20	1.364,00	1.292,68	-1.364,00	94,57	33.504,23
02/09/19	21	1.364,00	1.289,03	-1.364,00	90,98	32.231,21
02/10/19	22	1.364,00	1.285,39	-1.364,00	87,37	30.954,58
02/11/19	23	1.364,00	1.281,76	-1.364,00	83,76	29.674,34
02/12/19	24	1.364,00	1.278,14	-1.364,00	80,14	28.390,48
02/01/20	25	1.364,00	1.274,54	-1.364,00	76,50	27.102,98
02/02/20	26	1.364,00	1.270,94	-1.364,00	72,86	25.811,84
02/03/20	27	1.364,00	1.267,35	-1.364,00	69,20	24.517,04
02/04/20	28	1.364,00	1.263,77	-1.364,00	65,54	23.218,58
02/05/20	29	1.364,00	1.260,21	-1.364,00	61,86	21.916,44
02/06/20	30	1.364,00	1.256,65	-1.364,00	58,18	20.610,62
02/07/20	31	1.364,00	1.253,10	-1.364,00	54,48	19.301,10
02/08/20	32	1.364,00	1.249,57	-1.364,00	50,77	17.987,87
02/09/20	33	1.364,00	1.246,04	-1.364,00	47,06	16.670,93
02/10/20	34	1.364,00	1.242,52	-1.364,00	43,33	15.364,00
02/11/20	35	1.364,00	1.239,01	-1.364,00		14.000,00
		47.740,00	45.518,76	-47.740,00	3.507,15	

ΔΠΧΑ 16

Μεταγενέστερη Επιμέτρηση

- **Το Δικαίωμα χρήσης** μετά την αρχική αναγνώριση επιμετράται με βάση το μοντέλο του κόστους:
 - Κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις μείον απομειώσεις,
 - Πλέον ή μείον προσαρμογές που γίνονται στην χρηματοοικονομική υποχρέωση

Άλλες μέθοδοι επιμέτρησης

- Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.
 - Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.
- **Η χρηματοοικονομική υποχρέωση** μετά την αρχική αναγνώριση:
 - Μειώνεται κατά τις πληρωμές που γίνονται και αυξάνεται με το χρηματοοικονομικό κόστος
 - Μεταβάλλεται με βάση νέες εκτιμήσεις που γίνονται επί της υποχρέωσης π.χ. αλλαγή δεικτών, αλλαγή στην άσκηση δικαιώματος αγοράς, εγγυημένη υπολειμματική αξία κ.τ.λ

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα - Μεταβλητές Πληρωμές εξαρτώμενες από δείκτη

Ο μισθωτής κάνει μία μίσθωση δεκαετούς διάρκειας για την χρήση ενός ακινήτου. Η ετήσια πληρωμή είναι € 50.000 και καταβάλλεται στην έναρξη του έτους. Με την έναρξη της μίσθωσης, ο μισθωτής προκαταβάλει το μίσθωμα για το 1^ο έτος. Το μίσθωμα αναπροσαρμόζεται κάθε δύο έτη με βάση τον δείκτη τιμών καταναλωτή (στην έναρξη είναι 125 μονάδες). Το επιτόκιο της μίσθωσης για παρόμοιο δάνειο με εγγύηση το ακίνητο είναι 5%.

Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Στοιχεία αρχικής επιμέτρησης

Παρούσα αξία αρχικής επιμέτρησης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	355.391
Πλέον: Καταβολή μίσθωσης κατά την ημερομηνία της σύμβασης	<u>50.000</u>
Αξία περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	<u>405.391</u>

ΔΠΧΑ 16

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Έτος	Συνολικό ποσό σύμβασης μίσθωσης	Υπόλοιπο έναρξης	Πληρωμή	Παρούσα αξία μισθώματος	Παρούσα αξία μετά την πληρωμή	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης	Αποσβέσεις
1	500.000		50.000	50.000	355.391	17.770	373.161	40.539
2		373.161	50.000	47.619	323.161	16.158	339.319	40.539
3		339.319	50.000	45.351	289.319	14.466	303.785	40.539
4		303.785	50.000	43.192	253.785	12.689	266.474	40.539
5		266.474	50.000	41.135	216.474	10.824	227.298	40.539
6		227.298	50.000	39.176	177.298	8.865	186.162	40.539
7		186.162	50.000	37.311	136.162	6.808	142.971	40.539
8		142.971	50.000	35.534	92.971	4.649	97.619	40.539
9		97.619	50.000	33.842	47.619	2.381	50.000	40.539
10		50.000	50.000	32.230	-	-	-	40.539
			500.000	405.391		94.609		405.391

ΔΠΧΑ 16

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει ο μισθωτής στην έναρξη της μίσθωσης είναι και κατά το δεύτερο έτος είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καταβολή 1^{ου} μισθώματος		
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	405.391	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		355.391
Διαθέσιμα		50.000
Λογισμός τόκων και αποσβέσεων στο τέλος του 1^{ου} έτους		
Αποσβεσθέν περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης		40.539
Αποσβέσεις	40.539	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		17.770
Τόκοι έξοδα	17.770	
Καταβολή μισθώματος στην αρχή του 2^{ου} έτους		
Διαθέσιμα		50.000
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	50.000	
Λογισμός τόκων και αποσβέσεων στο τέλος του 2^{ου} έτους		
Αποσβεσθέν περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης		40.539
Αποσβέσεις	40.539	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		16.158
Τόκοι έξοδα	16.158	

ΔΠΧΑ 16

Η εκπιπόμενη φορολογικά δαπάνη ανέρχεται στο ποσό των € 50.000 ετησίως (φορολογική βάση). Η λογιστική βάση (ποσό που επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης) αποτελείται από τις αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης πλέον τις δαπάνες των τόκων. Στη διαφορά μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης εφαρμόζεται ο ισχύον φορολογικός συντελεστής και ο αναβαλλόμενο φόρος καταχωρείται στη κατάσταση αποτελεσμάτων.

Ετος	Φορολογική βάση	Λογιστική βάση	Αναβαλλόμενος φόρος
1	50.000	58.309	-2.410
2	50.000	56.697	-1.942
3	50.000	55.005	-1.451
4	50.000	53.228	-936
5	50.000	51.363	-395
6	50.000	49.404	173
7	50.000	47.347	769
8	50.000	45.188	1.396
9	50.000	42.920	2.053
10	50.000	40.539	2.744
			0

ΔΠΧΑ 16

Έστω ότι μεταβάλλεται ο δείκτης τιμών καταναλωτή και πλέον ανέρχεται σε 135 από 125 μονάδες. Αυτό σημαίνει αύξηση 8% άρα το μίσθωμα του τρίτου έτους θα υπολογίζεται στο ποσό των € 54.000, συνεπώς υπολογίζουμε την νέα παρούσα αξία της υποχρέωσης πληρωμών € 54.000 για τα επόμενα οχτώ έτη.

Επανεπιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Επανεκτίμηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	Πληρωμή	Παρούσα αξία μισθώματος	Παρούσα αξία μετά την πληρωμή	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης
1			50.000		355.391	17.770	373.161
2	373.161		50.000		323.161	16.158	339.319
3	339.319	27.145	54.000	54.000	312.464	15.623	328.087
4	328.087		54.000	51.429	274.087	13.704	287.792
5	287.792		54.000	48.980	233.792	11.690	245.481
6	245.481		54.000	46.647	191.481	9.574	201.055
7	201.055		54.000	44.426	147.055	7.353	154.408
8	154.408		54.000	42.310	100.408	5.020	105.429
9	105.429		54.000	40.296	51.429	2.571	54.000
10	54.000		54.000	38.377	0		
			532.000	366.464		99.463	

Ο μισθωτής προσαυξάνει την αξία της χρηματοοικονομικής του υποχρέωσης κατά το ποσό των € 27.145, που είναι η διαφορά μεταξύ της επανεπιμέτρησης της τρέχουσας υποχρέωσης με την προηγούμενη αξία (€ 366.464 (παρούσα αξία υπολειπόμενων οχτώ μισθώσεων) - € 339.319 (προηγούμενη τρέχουσα αξία))

ΔΠΧΑ 16

Ο μισθωτής θα αναγνωρίσει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αναπροσαρμογή	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο λήξης
1	405.391		40.539	364.852
2	364.852		40.539	324.313
3	324.313	27.145	43.932	307.526
4	307.526		43.932	263.594
5	263.594		43.932	219.661
6	219.661		43.932	175.729
7	175.729		43.932	131.797
8	131.797		43.932	87.865
9	87.865		43.932	43.932
10	43.932		43.932	0

ΔΠΧΑ 16

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει ο μισθωτής κατά το τρίτο έτος της μίσθωσης είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Επανεπιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, στην αρχή του 3^{ου} έτους		
Επανεπιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης		27.145
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	27.145	
Καταβολή μισθώματος στην αρχή του 3^{ου} έτους		
Διαθέσιμα		54.000
Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις	54.000	
Λογισμός τόκων και αποσβέσεων στο τέλος του 3^{ου} έτους		
Αποσβεσθέν περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης		43.932
Αποσβέσεις	43.932	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		15.623
Τόκοι έξοδα	15.623	

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα - Μεταβλητές Πληρωμές απόδοσης

Έστω τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος στα οποία υπάρχει ο όρος απόδοσης 1% επί των ετήσιων πωλήσεων που διενεργεί η εταιρεία.

Σε αυτή την περίπτωση γίνονται οι εγγραφές που προσδιορίστηκαν προηγουμένα. Στην λήξη της πρώτης χρονιάς με βάση τις πωλήσεις υπολογίζεται το συμπληρωματικό ποσό ενοικίου.

Το ποσό αυτό θα αναγνωρισθεί στα έξοδα χρήσεως. Καμία προσαρμογή δεν γίνεται στις υποχρεώσεις ή την αξία του περιουσιακού στοιχείου.

ΔΠΧΑ 16

Τροποποιήσεις Μισθώσεων

- Μία σύμβαση θα πρέπει να λογιστικοποιείται ως καινούργια σύμβαση εφόσον:
 - Η τροποποίηση αυξάνει τον σκοπό της μίσθωσης προσθέτοντας το δικαίωμα χρήσης επιπλέον περιουσιακών στοιχείων και
 - Η αύξηση του τιμήματος αντικατοπτρίζει την προσθήκη του νέου περιουσιακού στοιχείου με βάση τις τρέχουσες συνθήκες.
- Κάθε τροποποίηση που δεν θεωρείται νέα σύμβαση λογιστικοποιείται με την προσαρμογή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και
 - για τροποποιήσεις μισθώσεων που μειώνουν το εύρος της μίσθωσης με μείωση της λογιστικής αξία του δικαιώματος χρήσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα κέρδη ή τις ζημίες που σχετίζονται με τη μερική ή πλήρη λύση της μίσθωσης.
 - την κατάλληλη προσαρμογή του δικαιώματος χρήσης για όλες τις άλλες τροποποιήσεις.

Παράδειγμα - Τροποποίηση που μειώνει τον ενοικιαζόμενο χώρο

Ο μισθωτής κάνει μία 10ετή μίσθωση για 5.000 τετραγωνικά μέτρα χώρου γραφείων. Το ετήσιο ενοίκιο είναι € 50.000 πληρωτέο στο τέλος κάθε έτους. Το διαφορικό επιτόκιο του μισθωτή είναι 6%.

Στις αρχές του 6^{ου} έτους, ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνούν να τροποποιήσουν την αρχική μίσθωση για να μειώσουν τον χώρο σε 2.500 τετραγωνικά μέτρα, αρχής γενομένης από το τέλος του πρώτου τριμήνου του 6^{ου} έτους.

Το ετήσιο μίσθωμα αναπροσαρμόζεται σε € 30.000 (από το 6^ο έως το 10^ο έτος). Το επιτόκιο με βάση τις τρέχουσες συνθήκες στις αρχές του 6^{ου} έτους είναι 5% ετησίως.

ΔΠΧΑ 16

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος γίνονται οι σχετικοί υπολογισμοί:

Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Στοιχεία αρχικής επιμέτρησης

Παρούσα αξία αρχικής επιμέτρησης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	368.004
Αξία περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	368.004

Επιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Έτος	Παρούσα αξία χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	Πληρωμή	Παρούσα αξία μισθώματος	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης
1	368.004	50.000	47.170	22.080	340.085
2	340.085	50.000	44.500	20.405	310.490
3	310.490	50.000	41.981	18.629	279.119
4	279.119	50.000	39.605	16.747	245.866
5	245.866	50.000	37.363	14.752	210.618
6	210.618	50.000	35.248	12.637	173.255
7	173.255	50.000	33.253	10.395	133.651
8	133.651	50.000	31.371	8.019	91.670
9	91.670	50.000	29.595	5.500	47.170
10	47.170	50.000	27.920	2.830	0
		500.000	368.004	131.996	

Επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου

Περιουσιακό στοιχείο αξία έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο λήξης
368.004	36.800	331.204
331.204	36.800	294.403
294.403	36.800	257.603
257.603	36.800	220.803
220.803	36.800	184.002
184.002	36.800	147.202
147.202	36.800	110.401
110.401	36.800	73.601
73.601	36.800	36.800
36.800	36.800	-
	368.004	

ΔΠΧΑ 16

Κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης ο μισθωτής θα επανεπιμετρήσει την χρηματοοικονομική υποχρέωση με βάση : **(α) την υπολειπόμενη διάρκεια της μίσθωσης - 5 έτη, (β) ετήσιες πληρωμές ποσού € 30,000 και (γ) το διαφορικό του επιτόκιο που ανέρχεται πλέον σε 5%**. Συνεπώς η χρηματοοικονομική υποχρέωση ανέρχεται πλέον σε € 129.884.

Επανεπιμέτρηση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Έτος	Πληρωμή	Παρούσα αξία μισθώματος
6	30.000	28.571
7	30.000	27.211
8	30.000	25.915
9	30.000	24.681
10	30.000	23.506
	150.000	129.884

ΔΠΧΑ 16

Η μείωση της τρέχουσας αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης θα μειωθεί κατ' αναλογία της μείωσης του δικαιώματος χρήσης (2.500 τ.μ. αντιστοιχεί σε 50% του αρχικού περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης).

Συνεπώς η μείωση κατά 50% της αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ανέρχεται σε € 92.001 (€ 184.002 (αναπόσβεστη αξία πριν τη μεταβολή) /2)).

Ομοίως η μείωση κατά 50% της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανέρχεται σε € 105.309 (€ 210.618 (υπόλοιπο υποχρέωσης πριν την μεταβολή) /2)).

Η διαφορά μεταξύ της μείωσης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και της μείωσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης (€ 105.309 – € 92.001 = € 13.308) αναγνωρίζεται ως κέρδος στη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης.

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει ο μισθωτής είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Τροποποίηση σύμβαση μίσθωσης		
Χρηματοοικονομική υποχρέωση (€ 210.618/2)	105.309	
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (€ 184.002/2)		92.001
Κέρδος αναπροσαρμογής		13.308

ΔΠΧΑ 16

Η διαφορά μεταξύ της υπολειπόμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ποσού € 105.309 και της τροποποιημένης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ποσού € 129.884 (ήτοι € 24.575) θα αναγνωρισθεί ως προσαρμογή στο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης ώστε να αντανακλάται η αλλαγή του τιμήματος που πληρώθηκε για τη μίσθωση και του αναθεωρημένου επιτοκίου προεξόφλησης.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση	
	-210.618
105.309	
	-105.309
	-24.575
	-129.884

Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργήσει ο μισθωτής είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Τροποποίηση σύμβαση μίσθωσης		
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		24.575
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	24.575	

ΔΠΧΑ 16

Συνεπώς η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης διαμορφώνεται σε € 116.576.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	
184.002	αναπόσβεση αξία πριν τη τροποποίηση
-92.001	μείωση αξίας 50%
92.001	
24.575	προσαρμογή αξίας περιουσιακού στοιχείου
116.576	

Αναπροσαρμοσμένη αξία	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο λήξης
116.576	23.315	93.261
93.261	23.315	69.946
69.946	23.315	46.631
46.631	23.315	23.315
23.315	23.315	-

ΔΠΧΑ 16

Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και υποχρέωσης μίσθωσης

Μισθωτής συνάπτει 10-ετή σύμβαση μίσθωσης ορόφου γραφείων με δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης για 5έτη. Τα μισθώματα καθορίζονται σε € 50.000 ανά έτος κατά τη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης και σε € 55.000 ανά έτος για τη περίοδο παράτασης της μίσθωσης, πληρωτέα στην αρχή του έτους. Για τη σύναψη της σύμβασης, ο μισθωτής πραγματοποιεί αρχικές άμεσες δαπάνες ύψους € 20.000 εκ των οποίων ποσό € 15.000 αφορούν σε αποζημίωση του προηγούμενου μισθωτή και € 5.000 σε προμήθεια του μεσίτη. Ο εκμισθωτής ως οικονομικό κίνητρο για τη σύναψη της σύμβασης, συμφωνεί να αποζημιώσει τον μισθωτή για τη προμήθεια του μεσίτη (€ 5.000) και για δαπάνες βελτίωσης του κτιρίου ύψους € 7.000.

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο μισθωτής εκτιμά ότι δεν είναι βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα επέκτασης της μίσθωσης και ως εκ τούτου προσδιορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης σε 10 έτη. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα και το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι 5%.

ΔΠΧΑ 16

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ο μισθωτής καταβάλλει το μίσθωμα για το πρώτο έτος, καταβάλλει τα άμεσα κόστη, λαμβάνει την αποζημίωση από τον εκμισθωτή και επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολοίπων εννέα μισθωμάτων, προεξοφλημένα με επιτόκιο 5%, η οποία ανέρχεται σε € 355.391.

Έτος	Ποσό σύμβασης	Μίσθωμα	Παρούσα αξία
1	500.000	50.000	
2		50.000	47.619
3		50.000	45.351
4		50.000	43.192
5		50.000	41.135
6		50.000	39.176
7		50.000	37.311
8		50.000	35.534
9		50.000	33.842
10		50.000	32.230
Παρούσα αξία χρηματοοικονομικής υποχρέωσης			355.391

ΔΠΧΑ 16

Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Στοιχεία αρχικής επιμέτρησης	
Παρούσα αξία χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	355.391
Πλέον: Καταβολή μίσθωσης κατά την ημερομηνία της σύμβασης	50.000
Πλέον: Αρχικές άμεσες δαπάνες	20.000
Πλέον: Οικονομικό κίνητρο σύναψης σύμβασης (αποζημίωση)	-5.000
Αξία περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	420.391

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει ο μισθωτής στην έναρξη της μίσθωσης είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καταβολή 1^{ου} μισθώματος		
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	405.391	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		355.391
Διαθέσιμα		50.000
Άμεσες δαπάνες μίσθωσης		
Διαθέσιμα		20.000
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	20.000	
Λήψη αποζημίωσης		
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης		5.000
Διαθέσιμα	5.000	

Σημείωση: Ο μισθωτής δεν αντιμετωπίζει λογιστικά τις δαπάνες βελτίωσης του κτιρίου ως οικονομικό κίνητρο για τη σύναψη της σύμβασης μίσθωσης και δεν τις περιλαμβάνει στην αξία του περιουσιακού στοιχείου

ΔΠΧΑ 16

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Με τα στοιχεία του ανωτέρω παραδείγματος, το έκτο έτος της μίσθωσης ο μισθωτής αποκτά την εταιρεία Β που μισθώνει όροφο σε άλλο κτίριο. Η σύμβαση μίσθωσης της εταιρείας Β εμπεριέχει όρο καταγγελίας της σύμβασης που μπορεί να εξασκηθεί από αυτήν.

Ο μισθωτής Α μετά την εξαγορά της εταιρείας Β χρειάζεται πλέον δύο ορόφους για τις εγκαταστάσεις του. Για να περιορίσει τις δαπάνες της, ο μισθωτής:

α) συνάπτει νέα 8ετή σύμβαση μίσθωσης για άλλο όροφο εντός του κτιρίου όπου στεγαζόταν το οποίο θα είναι έτοιμο στο τέλος του 7^{ου} έτους της αρχικής του μίσθωσης και

β) καταγγέλλει την σύμβαση μίσθωσης της εταιρείας Β αρχής γενομένης στην αρχή του 8ου έτους.

Η μετεγκατάσταση των υπαλλήλων της εταιρείας Β σε κτίριο ίδιο με τον μισθωτή δημιουργεί οικονομικό κίνητρο για το μισθωτή να παρατείνει την αρχική 10ετή σύμβαση μίσθωσης. Η απόκτηση της εταιρείας Β και η μετεγκατάσταση των υπαλλήλων της είναι σημαντικό γεγονός που εμπίπτουν στον έλεγχο του μισθωτή και επηρεάζουν την εκτίμηση του για το πόσο βέβαιο είναι ότι θα ασκήσει το δικαίωμα της 5ετούς παράτασης της μίσθωσης το οποίο προηγουμένως δεν περιλήφθηκε στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης.

Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά το τέλος του έκτου έτους είναι 6%.

ΔΠΧΑ 16

Τα δεδομένα για το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από το 1^ο έτος έως το έκτο έχουν ως εξής:

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Απόσβεση	Υπόλοιπο λήξης
1	420.391	42.039	378.352
2	378.352	42.039	336.313
3	336.313	42.039	294.274
4	294.274	42.039	252.235
5	252.235	42.039	210.196
6	210.196	42.039	168.156

Χρηματοοικονομική υποχρέωση

Έτος	Ποσό σύμβασης	Υπόλοιπο έναρξης	Πληρωμή	Παρούσα αξία	Παρούσα αξία μετά την πληρωμή	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης
1	500.000		50.000		355.391	17.770	373.161
2		373.161	50.000	47.619	323.161	16.158	339.319
3		339.319	50.000	45.351	289.319	14.466	303.785
4		303.785	50.000	43.192	253.785	12.689	266.474
5		266.474	50.000	41.135	216.474	10.824	227.298
6		227.298	50.000	39.176	177.298	8.865	186.162

ΔΠΧΑ 16

Ο μισθωτής επανεπιμετρά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση στη παρούσα αξία των υπολειπόμενων τεσσάρων μισθωμάτων της αρχικής διάρκειας της μίσθωσης € 50.000 έκαστου και των μισθωμάτων για την περίοδο παράτασης € 55.000 έκαστου με βάση το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο 6%. Η χρηματοοικονομική υποχρέωση μετά την επανεπιμέτρηση ανέρχεται σε € 378.174 και η χρηματοοικονομική υποχρέωση θα διαμορφωθεί για τα υπολειπόμενα έτη ως εξής:

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Πληρωμή	Παρούσα αξία μισθώματος	Χρηματοοικονομική υποχρέωση μετά την πληρωμή	Τόκος	Υπόλοιπο λήξης
7	186.162	50.000	50.000	328.174	19.690	347.864
8	347.864	50.000	47.170	297.864	17.872	315.736
9	315.736	50.000	44.500	265.736	15.944	281.680
10	281.680	50.000	41.981	231.680	13.901	245.581
11	245.581	55.000	43.565	190.581	11.435	202.016
12	202.016	55.000	41.099	147.016	8.821	155.837
13	155.837	55.000	38.773	100.837	6.050	106.887
14	106.887	55.000	36.578	51.887	3.113	55.000
15	55.000	55.000	34.508	0	0	0
			378.174			

ΔΠΧΑ 16

Η διαφορά μεταξύ του υπολοίπου της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (€ 186.162) βάσει της προηγούμενης επιμέτρησης και της παρούσας αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης βάσει της νέας επανεπιμέτρησης ποσού € 378.174 θα αναπροσαρμόσει την αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ώστε να αποτυπωθεί το πρόσθετο δικαίωμα χρήσης.

	Χρέωση	Πίστωση
Επανεπιμέτρηση		
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	192.011	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		192.011

Με την επανεπιμέτρηση η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ανέρχεται πλέον σε € 360.158 (€ 168.156 + € 192.011) και οι αποσβέσεις του θα διαμορφωθούν ως εξής:

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Επανεπιμέτρηση	Απόσβεση	Υπόλοιπο λήξης
7	168.156	192.011	40.019	320.149
8	320.149		40.019	280.130
9	280.130		40.019	240.112
10	240.112		40.019	200.093
11	200.093		40.019	160.075
12	160.075		40.019	120.056
13	120.056		40.019	80.037
14	80.037		40.019	40.019
15	40.019		40.019	0

ΔΠΧΑ 16

Ετος	Χρηματοοικονομική υποχρέωση		Υπόλοιπο καρτέλας
1		355.391	
		17.770	373.161
2	50.000	16.158	339.319
3	50.000	14.466	303.785
4	50.000	12.689	266.474
5	50.000	10.824	227.298
6	50.000	8.865	186.162
		192.011	Επανεπιμέτρηση
		378.174	378.174
7	50.000	19.690	347.864
8	50.000	17.872	315.736
9	50.000	15.944	281.680
10	50.000	13.901	245.581
11	55.000	11.435	202.016
12	55.000	8.821	155.837
13	55.000	6.050	106.887
14	55.000	3.113	55.000
15	55.000	0	0

Ετος	Περιουσιακό στοιχείο		Υπόλοιπο καρτέλας
1	420.391	42.039	378.352
2		42.039	336.313
3		42.039	294.274
4		42.039	252.235
5		42.039	210.196
6		42.039	168.156
		192.011	Επανεπιμέτρηση
		360.168	360.168
7		40.019	320.149
8		40.019	280.130
9		40.019	240.112
10		40.019	200.093
11		40.019	160.075
12		40.019	120.056
13		40.019	80.037
14		40.019	40.019
15		40.019	0

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα

Στοιχεία

Εταιρεία παραγωγής και διανομής φαρμακευτικών προϊόντων έχει τις εξής μισθώσεις, η διάρκεια των οποίων εκτείνεται πέραν του ενός έτους:

- α) μισθώσεις ακίνητης περιουσίας (εγκαταστάσεις γραφείων και αποθήκης)
- β) μισθώσεις μηχανημάτων
- γ) μισθώσεις αυτοκινήτων, για τους πωλητές και τα στελέχη τα οποία έχουν διαφορετικές προδιαγραφές, ποιότητα και αξία
- δ) μισθώσεις φορτηγών που χρησιμοποιούνται για τη διακίνηση των προϊόντων, τα οποία είναι διαφορετικού μεγέθους και αξίας
- ε) μισθώσεις εξοπλισμού IT που χρησιμοποιούνται από το προσωπικό (πχ ηλ. υπολογιστές, εκτυπωτές κλπ)
- στ) μισθώσεις εξοπλισμού γραφείου
 - έπιπλα (καρέκλες, γραφεία κλπ)
 - ψύκτη νερού

ΔΠΧΑ 16

Η εκτίμηση της εταιρείας για την κατάταξη των υφιστάμενων συμβάσεων μίσθωσης έχει ως εξής:

Συμβάσεις μίσθωσης	Χρηματοδοτική	Λειτουργική
Εγκαταστάσεις γραφείων και αποθήκης	✓	
Μηχανήματα	✓	
ΙΧ αυτοκίνητα	✓	
Φορητά	✓	
Εξοπλισμός IT		✓*
Εξοπλισμός γραφείου		✓*

*Περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας

Ο μισθωτής αξιολογεί ότι οι ακόλουθες κατηγορίες μισθώσεων χαρακτηρίζονται ως μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας (δηλαδή κάτω από € 5.000) καθώς η αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων ως καινούργια είναι χαμηλή:

- α) μισθώσεις εξοπλισμού IT που χρησιμοποιούνται από το προσωπικό, και
- β) μισθώσεις εξοπλισμού γραφείου (έπιπλα και ψύκτες)

Συνεπώς οι ανωτέρω μισθώσεις εμπίπτουν στις εξαιρέσεις εφαρμογής του προτύπου και ο μισθωτής θα αναγνωρίσει τα μισθώματα ως έξοδα με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

ΔΠΧΑ 16

Εφαρμογή σε χαρτοφυλάκιο

Παρότι τα αυτοκίνητα διαφέρουν ως προς είδος και τη τιμή τους, οι συμβάσεις μίσθωσης έχουν όμοια χαρακτηριστικά (ημερομηνία έναρξης, λήξης). Ως πρακτική λύση, η εταιρεία δύναται να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 στο σύνολο του στόλου της ως αυτό να αποτελούσε μία σύμβαση (χαρτοφυλάκιο μισθώσεων) καθότι εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις της οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του στις επιμέρους μισθώσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου.

Ομοίως και για τις συμβάσεις μίσθωσης των φορτηγών θα εφαρμόσει το Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων.

ΔΠΧΑ 16

5. Leases Sale and Lease Back

Ο λογιστικός χειρισμός εξαρτάται από το εάν η συναλλαγή συνιστά πώληση του περιουσιακού στοιχείου.

Η συναλλαγή περιέχει πώληση

Μισθωτής:

Διαγράφει το περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με βάση τις διατάξεις του προτύπου και αναγνωρίζει κέρδος ή ζημιά από την συναλλαγή κατά την αναλογία των δικαιωμάτων που μετέφερε στον αγοραστή. **Κάθε διαφορά εύλογης αξίας σε σύγκριση με το τίμημα θεωρείται είτε προκαταβολή ή επιπλέον χρηματοδότηση.**

Εκμισθωτής:

Αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο, εφαρμόζει την λογιστική του εκμισθωτή με βάση τις διατάξεις του προτύπου.

Η συναλλαγή δεν περιέχει πώληση

Μισθωτής:

Συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς καμία προσαρμογή. Αναγνωρίζει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση με βάση το ΔΠΧΑ 9

Εκμισθωτής:

Δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο. Αναγνωρίζει μία χρηματοοικονομική απαίτηση με βάση τις διατάξεις του ΔΠΧΑ 9

ΔΠΧΑ 16

Παράδειγμα

Μία οικονομική οντότητα (πωλητής-μισθωτής) μεταβιβάζει ακίνητο σε άλλη οντότητα (αγοραστής-εκμισθωτής) έναντι τιμήματος € 2.000.000. Πριν από τη συναλλαγή, η λογιστική αξία του ακινήτου ήταν € 1.000.000. Ταυτόχρονα, ο πωλητής-μισθωτής επαναμισθώνει το ακίνητο για 18έτη και το ετήσιο μίσθωμα ορίζεται σε € 120.000 πληρωτέο στο τέλος του έτους. Η συναλλαγή αντιμετωπίζεται από τα συμβαλλόμενα μέρη ως συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης.

Η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης ανέρχεται σε € 1.800.000. Η εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου συνεπώς τα συμβαλλόμενα μέρη πρέπει να πραγματοποιήσουν προσαρμογές για να επιμετρήσουν την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης. Το ποσό του υπερβάλλοντος τιμήματος € 200.000 (€ 2.000.000 – € 1.800.000) αναγνωρίζεται ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση.

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι 4,5% ετησίως, το οποίο μπορεί να καθορισθεί εύκολα από τον πωλητή-εκμισθωτή.

ΔΠΧΑ 16

Λογιστικός χειρισμός μισθωτή

Η παρούσα αξία των μελλοντικών 18 μισθωμάτων υπολογίζεται σε € 1.459.200 ως εξής:

Περίοδος	Μίσθωμα	Παρούσα αξία μισθώματος
1	120.000	114.833
2	120.000	109.888
3	120.000	105.156
4	120.000	100.627
5	120.000	96.294
6	120.000	92.147
7	120.000	88.179
8	120.000	84.382
9	120.000	80.749
10	120.000	77.271
11	120.000	73.944
12	120.000	70.760
13	120.000	67.713
14	120.000	64.797
15	120.000	62.006
16	120.000	59.336
17	120.000	56.781
18	120.000	54.336
		1.459.200

ΔΠΧΑ 16

Η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων περιέχει ποσό € 200.000 που σχετίζεται με επιπρόσθετη χρηματοδότηση συνεπώς, ποσό € 1.259.200 σχετίζεται με τη μίσθωση που αντιστοιχεί σε 18-ετήσια μισθώματα των € 16.447 και € 103.553 αντίστοιχα.

Περίοδος	Μίσθωμα	Παρούσα αξία μισθώματος	Τόκος	Υπόλοιπο
1	16.447	15.739	9.000	192.553
2	16.447	15.061	8.665	184.770
3	16.447	14.413	8.315	176.637
4	16.447	13.792	7.949	168.139
5	16.447	13.198	7.566	159.258
6	16.447	12.630	7.167	149.977
7	16.447	12.086	6.749	140.278
8	16.447	11.566	6.313	130.143
9	16.447	11.068	5.856	119.553
10	16.447	10.591	5.380	108.485
11	16.447	10.135	4.882	96.919
12	16.447	9.698	4.361	84.833
13	16.447	9.281	3.818	72.204
14	16.447	8.881	3.249	59.005
15	16.447	8.499	2.655	45.213
16	16.447	8.133	2.035	30.800
17	16.447	7.783	1.386	15.739
18	16.447	7.447	708	0
		200.000	96.053	

Περίοδος	Μίσθωμα	Παρούσα αξία μισθώματος	Τόκος	Υπόλοιπο
1	103.553	99.093	56.664	1.212.310
2	103.553	94.826	54.554	1.163.312
3	103.553	90.743	52.349	1.112.108
4	103.553	86.835	50.045	1.058.600
5	103.553	83.096	47.637	1.002.685
6	103.553	79.518	45.121	944.253
7	103.553	76.093	42.491	883.192
8	103.553	72.817	39.744	819.383
9	103.553	69.681	36.872	752.702
10	103.553	66.680	33.872	683.021
11	103.553	63.809	30.736	610.205
12	103.553	61.061	27.459	534.111
13	103.553	58.432	24.035	454.594
14	103.553	55.916	20.457	371.498
15	103.553	53.508	16.717	284.662
16	103.553	51.204	12.810	193.920
17	103.553	48.999	8.726	99.093
18	103.553	46.889	4.459	0
		1.259.199	604.748	

ΔΠΧΑ 16

Υπολογισμός της παρούσας αξίας της υποχρέωσης που αφορά το μεταβιβαζόμενο ακίνητο

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο πωλητής-μισθωτής, επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την επαναμίσθωση αναλογικά με την προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η οποία συνδέεται με το δικαίωμα χρήσης το οποίο διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής, το οποίο ανέρχεται σε € 699.555 και υπολογίσθηκε ως εξής:

$$\begin{array}{r} \text{€ 1.000.000} \\ \text{(λογιστική αξία} \\ \text{ακινήτου)} \end{array} / \begin{array}{r} \text{€ 1.800.000} \\ \text{(εύλογη αξία} \\ \text{ακινήτου)} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{€ 1.259.200} \\ \text{(προεξοφλημένα} \\ \text{μισθώματα για 18} \\ \text{έτη)} \end{array} = \text{€ 699.555}$$

Υπολογισμός κέρδους

Ο πωλητής-μισθωτής θα αναγνωρίσει μόνο το ποσό του κέρδους το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή ήτοι ποσό € 240.355 το οποίο έχει υπολογισθεί ως εξής:

Το κέρδος από τη πώληση του ακινήτου ανέρχεται σε € 800.000 (€ 1.800.000-€1.000.000) εκ του οποίου:

α) € 559.645 (€ 800.000 / 1.800.000 × € 1.259.200) σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης του ακινήτου που διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής

β) € 240.355 (€ 800.000 / 1.800.000 × (€ 1.800.000-€ 1.259.200)) σχετίζεται με τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβασθεί στον αγοραστή-εκμισθωτή.

ΔΠΧΑ 16

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο πωλητής-μισθωτής θα διενεργήσει τις εξής εγγραφές:

	Χρέωση	Πίστωση
Πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου - Αναγνώριση		
Διαθέσιμα	2.000.000	
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	699.555	
Κτίρια		1.000.000
Χρηματοοικονομική υποχρέωση		1.459.200
Κέρδος μεταβίβασης δικαιώματος		240.355

ΔΠΧΑ 16

Λογιστικός χειρισμός εκμισθωτή

- Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία.
- Αναγνωρίζει μία χρηματοοικονομική απαίτηση ύψους € 200.000.
- Εφόσον η μίσθωση είναι λειτουργική το ποσό που λαμβάνει έναντι του ακινήτου € 103.553 αποτελεί έσοδο από ενοίκια
- Το υπόλοιπο ποσό € 16.447 αφορά εξόφληση χρηματοοικονομικής απαίτησης και χωρίζεται σε α) αποπληρωμή της χρηματοοικονομικής απαίτησης και β) έσοδα τόκους

Κατά την αγορά	Χρέωση	Πίστωση
Ακίνητα	1.800.000	
Χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	200.000	
Διαθέσιμα		2.000.000

Κατά την πληρωμή της δόσης	Χρέωση	Πίστωση
Διαθέσιμα	120.000	
Έσοδα από ενοίκια		103.553
Χρηματοοικονομικές απαιτήσεις		7.447
Τόκοι Έσοδα		9.000

(*) Επί του ακινήτου θα υπολογιστούν αποσβέσεις

ΔΠΧΑ 16

6. Μισθωτής Μεταβατικές Διατάξεις

- Ως προς την ταξινόμηση μίας σύμβασης ως μίσθωσης η οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να προχωρήσει σε επαναξιολόγηση των προγενέστερων συμβάσεων της. Αναλυτικά μπορεί:
 - Να συνεχίσει να ταξινομεί τις συμβάσεις που είχαν χαρακτηριστεί ως μισθώσεις και να τις λογιστικοποιεί με το παρών πρότυπο
 - Συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν χαρακτηριστεί ως μισθώσεις να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται όπως προηγούμενα
- **Στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών το πρότυπο εφαρμόζεται είτε:**
 - Αναδρομικά με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ Νο8 ή
 - Στην χρήση της πρώτης εφαρμογής με την σωρευτική επίδραση να αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια (σωρευτική προσέγγιση)

