

Άρθρο
Παρουσίαση του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 (ΔΠΧΑ 16)
Μισθώσεις

Νικόλαος Α. Μαγγόλας
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Έκδοση β (Αθήνα, 4 Φεβρουαρίου 2024)
©2018, ©2024

Ευρετήριο

Σελίς

1. Γενικά.....	3
2. Πεδίο εφαρμογής.....	7
2.1 Εξαιρέσεις αναγνώρισης.....	7
2.1.1 Βραχυπρόθεσμη μίσθωση.....	8
2.1.2 Μισθώσεις περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας.....	8
3. Προσδιορισμός μίσθωσης.....	10
3.1 Αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο μίσθωσης.....	12
3.2 Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης.....	13
3.3 Δικαίωμα λήψης των οικονομικών οφελών από τη χρήση.....	15
3.4 Δικαίωμα κατεύθυνσης της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.....	17
4. Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης.....	20
5. Διάρκεια μίσθωσης.....	23
5.1 Καθορισμός αρχικής διάρκειας μίσθωσης.....	23
5.2 Επανεκτίμηση διάρκειας μίσθωσης.....	25
6. Αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση σύμβασης μίσθωσης.....	26
6.1 Μισθωτής.....	26
6.1.1 Αναγνώριση.....	26
6.1.2 Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.....	26
6.1.2.1 Το κόστος του μισθωτή που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.....	27
6.1.3 Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.....	27
6.1.3.1 Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα.....	28
6.1.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.....	29
6.1.5 Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.....	29
6.1.5.1 Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.....	30
6.1.5.2 Τροποποιήσεις της μίσθωσης.....	39
6.1.5.2.1 Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.....	49
6.1.5.2.2 Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19.....	50
6.1.6 Παρουσίαση (μισθωτής).....	51
6.1.7 Γνωστοποιήσεις του μισθωτή.....	52
6.1.7.1 Απαίτηση ποσοτικών και λοιπών γνωστοποιήσεων.....	52
6.1.7.2 Επιπρόσθετες- γνωστοποιήσεις ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες.....	53
7. Εκμίσθωτης.....	55

7.1 Κατάταξη των μισθώσεων (εκμισθωτής).....	55
7.1.1 Κατάταξη των μισθώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία γης και κτιρίων (εκμισθωτής)..	56
7.1.2 Μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία (εκμισθωτής)	57
7.2 Χρηματοδοτικές μισθώσεις (εκμισθωτής)	57
7.2.1 Αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση (εκμισθωτής)	57
7.2.2 Εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι	59
7.2.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση (εκμισθωτής)	62
7.2.4 Αντιμετώπιση από τον εκμισθωτή τροποποιήσεων της μίσθωσης	62
7.3 Λειτουργικές μισθώσεις (εκμισθωτής)	63
7.3.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση (εκμισθωτής)	63
7.3.2 Τροποποιήσεις της μίσθωσης (εκμισθωτής)	64
7.4 Υπομίσθωση αναγνώριση κατάταξη (ενδιάμεσος εκμισθωτής)	64
7.5 Παρουσίαση (εκμισθωτής)	65
7.6 Γνωστοποίηση (εκμισθωτής)	65
7.6.1 Επιπρόσθετες- γνωστοποιήσεις ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες (εκμισθωτής)	66
8. Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης	67
9. Ημερομηνία εφαρμογής και διαδικασία μετάβασης στο ΔΠΧΑ 16	79
9.1 Ορισμός της μίσθωσης (μετάβαση)	79
9.2 Μισθωτές (μετάβαση)	79
9.2.1 Αναδρομική σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 (μετάβαση μισθωτή)	81
9.2.1.1 Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις (μετάβαση μισθωτή)	81
9.2.1.1.1 Εφαρμογή πρακτικών λύσεων όταν ο μισθωτής εφαρμόζει αναδρομικά το ΔΠΧΑ 16 με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (μετάβαση μισθωτή)	83
9.2.1.2 Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις (μετάβαση μισθωτή)	86
9.3 Γνωστοποίηση (μετάβαση μισθωτή)	86
9.4 Εκμισθωτές (Μετάβαση)	87
9.4.1 Ενδιάμεσος εκμισθωτής (Μετάβαση)	87
9.5 Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (Μετάβαση)	87
9.6 Ποσά τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί αναφορικά με συνενώσεις επιχειρήσεων (Μετάβαση)	88
10. Ορισμοί εννοιών για το ΔΠΧΑ 16	89
10.1 Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 16	89
10.2 Παρούσα αξία ταμειακής ροής	91
10.3 Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού	91
10.4 Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς	92
11. Ενδεικτικοί πίνακες γνωστοποιήσεων	93
12. Συνοπτικός οδηγός για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16	97

Την 31 Οκτωβρίου 2017 η ευρωπαϊκή επιτροπή εξέδωσε τον κανονισμό (ΕΕ) 2017/1986 με τον οποίο υιοθετεί το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 16 Μισθώσεις, το οποίο είχε δημοσιεύσει στις 13 Ιανουαρίου 2016 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), και με τον κανονισμό αυτόν προστίθεται το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 16 Μισθώσεις στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 καθώς και λόγω της έγκρισης του ΔΠΧΠ 16 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ακόλουθα πρότυπα ή διερμηνείες προτύπων: ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 7, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 21, ΔΛΠ 23, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 39, ΔΛΠ 40, ΔΛΠ 41, ΔΠΧΑ 1, ΔΠΧΑ 3, ΔΠΧΑ 4, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 15 και οι διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 1, ΕΔΔΠΧΑ 12, ΜΕΔ-29 και ΜΕΔ-32 σύμφωνα τα οριζόμενα στο παράρτημα Δ του παρόντος κανονισμού. (ΕΕ) 2017/1986/. Το παρόν κείμενο έχει χρησιμοποιήσει και βασισθεί στον κανονισμό (ΕΕ) 2017/1986 και στο εκδοθέν ΔΠΧΑ 16 καθώς και στα συνοδευτικά του παραρτήματα. Το ΔΠΧΑ 16 αποσκοπεί στη βελτίωση της χρηματοοικονομικής αναφοράς για τις συμβάσεις μίσθωσης. Η υποχρεωτική εφαρμογή ισχύει από την 1 Ιανουαρίου 2019.

1. Γενικά

Το ΔΠΧΑ 16 ορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των μισθώσεων. Σκοπός είναι η διασφάλιση ότι παρέχονται οι πληροφορίες από τους μισθωτές και εκμισθωτές αυτές οι οποίες δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων την κατάλληλη βάση προκειμένου να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας. Η εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 απαιτεί την εξέταση των όρων, τις προϋποθέσεις, τα σχετικά γεγονότα, τις περιστάσεις των συμβάσεων μίσθωσης και την ομοιόμορφη εφαρμογή όταν σε συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά

Το ΔΠΧΑ 16 αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα και Διερμηνείες:

- α) ΔΛΠ 17 Μισθώσεις·
- β) ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση·
- γ) ΜΕΔ-15 Λειτουργικές μισθώσεις - Κίνητρα·
- δ) ΜΕΔ-27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης.

Με το ΔΠΧΑ 16 ο μισθωτής χρησιμοποιεί ένα πλαίσιο αναγνώρισης των συμβάσεων μισθώσεως με αποτέλεσμα η πλειονότητα των συμβάσεων μισθώσεως να κατατάσσονται από την πλευρά του μισθωτή ως χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Περίληπτική σύγκριση ΔΠΧΑ 16 και ΔΛΠ17

	ΔΠΧΑ 16	ΔΛΠ17
Καθορισμός μίας μίσθωσης	Το δικαίωμα χρήσης σε ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι ένα καθορισμένο περιουσιακό στοιχείο και υπάρχει το δικαίωμα του ελέγχου της χρήσης του	Παρόμοιο με το ΔΠΧΑ16 βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή αλλά με διαφορετικές αναλυτικές οδηγίες εφαρμογής
Διαχωρισμός στοιχείων μίσθωσης ως ξεχωριστές μισθώσεις	Ξεχωριστά οικονομικά οφέλη από την χρήση του στοιχείου και μη εξάρτηση ή σύνδεση του σε μεγάλο βαθμό με άλλο	Με εξαίρεση την μίσθωση κτιρίων και γης δεν υπάρχουν οδηγίες εφαρμογής

	στοιχείο	
Συνδυασμός συμβολαίων μίσθωσης	Επιτρέπεται ο συνδυασμός εάν πληρούνται τα κριτήρια	Δεν υπάρχει περιληπτικός οδηγός αλλά στο ΜΕΔ 27
Εξαιρέσεις από την εφαρμογή των απαιτήσεων του προτύπου για χρηματοδοτικές μισθώσεις	<u>Μισθωτής</u> α. Βραχυπρόθεσμη διάρκεια μίσθωσης μικρότερη ή ίση των 12 μηνών (χωρίς δικαίωμα αγοράς) β. Χαμηλής αξίας περιουσιακών στοιχείων	Δεν υπάρχουν
<u>Μισθωτής</u>		
Κατάταξη	Χρησιμοποίηση ενός πλαισίου προσέγγισης. Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και υποχρέωση για τις συμβάσεις μισθώσεως (αύξηση των περιπτώσεων) που πληρούν τις απαιτήσεις για την αναγνώριση μίας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής και λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς και τις εξαιρέσεις	<u>Λειτουργική μίσθωση</u> Μη αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και υποχρέωσης <u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου μίσθωσης και υποχρέωσης μίσθωσης
Επιμέτρηση	Για τις συμβάσεις που πληρούν τα κριτήρια της μίσθωσης (εκτός τις εξαιρέσεις), στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης α) η υποχρέωση της μίσθωσης αναγνωρίζεται στην παρούσα αξία των πληρωμών που ορίζονται από την σύμβαση (Σταθερά μισθώματα, πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης, κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας, τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς, καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης. β) Περιουσιακό στοιχείο ίσο με την αξία της υποχρέωσης της μίσθωσης + Αρχικές άμεσες δαπάνες + Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης + Μισθώματα καταβλημένα έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα - κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί.	Στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο μισθωτής αναγνωρίζει στην χρηματοδοτική μίσθωση περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση με ποσά ίσα με την εύλογη αξία του μισθωμένου στοιχείου ή στο ποσό της παρούσας αξίας των ελάχιστων πληρωμών της μίσθωσης όπως καθορίζονται στην αρχή της μίσθωσης εάν αυτή είναι μικρότερη. Στην λειτουργική μίσθωση δεν αναγνωρίζεται περιουσιακό στοιχείο ούτε υποχρέωση.
Κυμαινόμενες καταβολές μίσθωσης (μισθώματα)	Στην περίπτωση <u>μόνο</u> που εξαρτώνται από ένα δείκτη ή ένα επιτόκιο αποτελούν μέρος της υποχρέωσης μίσθωσης.	Δεν αποτελούν μέρος της υποχρέωσης μίσθωσης
Κατάσταση εισοδήματος	Απόσβεση μισθωμένου	<u>Λειτουργική μίσθωση</u>

	περιουσιακού στοιχείου Τόκοι υποχρέωσης μίσθωσης με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου Οι Κυμαινόμενες καταβολές μίσθωσης δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεώσεις της μίσθωσης και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα στην χρήση τους εκτός εάν εξαρτώνται από ένα δείκτη ή ένα επιτόκιο	Καταβολές της μίσθωσης (μισθώματα) με βάση την ευθεία μέθοδο στα αποτελέσματα στην χρήση τους <u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Απόσβεση μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου Τόκοι υποχρέωσης μίσθωσης με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου Οι Κυμαινόμενες καταβολές μίσθωσης δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεώσεις της μίσθωσης και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα στην χρήση τους
Κατάσταση ταμειακών ροών	Μέρος των καταβολών της μίσθωσης που αφορά την υποχρέωση στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες Μέρος των καταβολών της μίσθωσης που αφορούν το μέρος το επιτοκίου (τόκοι) στις λειτουργικές δραστηριότητες ή στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες Καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις στο πλαίσιο των λειτουργικών δραστηριοτήτων	<u>Λειτουργική μίσθωση στις ταμειακές Ροές</u> από λειτουργικές δραστηριότητες <u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Το ίδιο με το ΔΠΧΑ16
Υπομίσθωση	Κατάταξη υπομίσθωση σχετική με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Κατάταξη σχετικά με το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο
Τροποποιήσεις της μίσθωσης	Προσαρμογή της υπάρχουσας μίσθωσης ή λογιστική αντιμετώπιση ως ξεχωριστή μίσθωση ανάλογα με το είδος της τροποποίησης ή της μεταβολής (με οδηγίες)	Δεν υπάρχει συγκεκριμένος οδηγός
Πώληση και επαναμίσθωση	Διάκριση με βάση το πότε η μεταβίβαση αποτελεί πώληση με βάση το ΔΠΧΑ 15 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, συνεπώς αναγνωρίζει μόνο το ποσό κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-	Διάκριση με βάση την κατάταξη της επαναμίσθωσης ως λειτουργικής ή χρηματοδοτικής χωρίς να απαιτείται η μεταβίβαση του στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18. Εάν είναι χρηματοδοτική, οποιαδήποτε θετική διαφορά πάνω από το προϊόν της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Εάν είναι λειτουργική και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην

	εκμισθωτή· Εάν η εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, ή εάν οι καταβολές για τη μίσθωση δεν είναι εκπεφρασμένες σε αγοραίες τιμές, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί τις ακόλουθες προσαρμογές για να επιμετρήσει την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης: α) οι όροι που είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως προπληρωμή μισθωμάτων· και β) οι όροι που είναι περισσότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση την οποία παρέχει ο αγοραστής-εκμισθωτής στον πωλητή-μισθωτή.	εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να καταχωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα καταχωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμφιζείται με επί ελάττον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στην κατάσταση οικονομικής θέσης 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. 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 ζημία καταχωρίζεται αμέσως.
Εκμισθωτής		
Οικονομικές καταστάσεις	Κατάταξη ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση. <u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Παύση αναγνώρισης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνώριση απαίτησης από την μίσθωση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης. <u>Λειτουργική μίσθωση</u> Συνέχιση αναγνώρισης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου	Κατάταξη ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση. <u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Παύση αναγνώρισης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνώριση απαίτησης από την μίσθωση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης. <u>Λειτουργική μίσθωση</u> Συνέχιση αναγνώρισης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου
Κατάσταση εισοδήματος	<u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Τόκος επιμετράται με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου <u>Λειτουργική μίσθωση</u> Οι καταβολές των μισθωμάτων αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ευθεία μέθοδο	<u>Χρηματοδοτική μίσθωση</u> Τόκος επιμετράται με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου <u>Λειτουργική μίσθωση</u> Οι καταβολές των μισθωμάτων αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ευθεία μέθοδο

2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε όλες τις μισθώσεις, περιλαμβανομένων των μισθώσεων περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο πλαίσιο υπομίσθωσης, με εξαίρεση στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων·
- β) μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία και κατέχονται από μισθωτή·
- γ) συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών·
- δ) άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που παραχωρούνται από εκμισθωτή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες·
- ε) δικαιώματα που κατέχονται από μισθωτή δυνάμει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα.

Ο μισθωτής μπορεί, **αλλά δεν απαιτείται**, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ16 στις μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων **τα οποία δεν εμπίπτουν** στο ανωτέρω στοιχείο ε.

Το ΔΠΧΑ 16 καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης μίσθωσης. Ωστόσο, ως πρακτική λύση δίνεται η δυνατότητα να εφαρμόζεται σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά (κατόπιν εκτιμήσεων και παραδοχών που αντανakλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του), εφόσον η εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με την εφαρμογή του στις επιμέρους μισθώσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου.

Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει **την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο** (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον αντισυμβαλλόμενο) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με συνολικό εμπορικό στόχο ο οποίος δεν είναι κατανοητός εάν οι συμβάσεις δεν εξετασθούν συνολικά·
- β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή
- γ) τα δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με τις συμβάσεις (ή κάποια δικαιώματα χρήσης) σχηματίζουν ένα ενιαίο μισθωτικό στοιχείο, όπως όταν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εξαρτάται από ή συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση

2.1 Εξαιρέσεις αναγνώρισης

Ο μισθωτής **μπορεί να επιλέξει** να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση μίας μίσθωσης για τις εξής περιπτώσεις μισθώσεων:

- α) στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις και
- β) στις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία.

Στην περίπτωση που ο μισθωτής επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση είτε στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις είτε στις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, ο μισθωτής αναγνωρίζει τα μισθώματα των εν λόγω μισθώσεων ως **έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση**. Ο μισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν αυτή η βάση αποτυπώνει καλύτερα την κατανομή του οφέλους που αποκομίζει ο μισθωτής.

2.1.1 Βραχυπρόθεσμη μίσθωση

Ως βραχυπρόθεσμη μίσθωση θεωρείται η μίσθωση που έχει καθοριστεί η διάρκεια της μικρότερη ή ίση με 12 μήνες. Για την εξέταση εάν μία μίσθωση θεωρείται βραχυπρόθεσμη θα πρέπει να εξετάζονται οι όροι της σύμβασης, εάν υπάρχει δικαίωμα επέκτασης της διάρκειας της μίσθωσης πέραν των 12 μηνών από τον μισθωτή και πόσο βέβαιο είναι ότι μπορεί να ασκηθεί αυτό το δικαίωμα.

Στην περίπτωση που παρέχεται η δυνατότητα στην σύμβαση για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου στην μισθωτή τότε δεν θεωρείται βραχυπρόθεσμη μίσθωση

Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει την δυνατότητα να μην αντιμετωπίζει λογιστικά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις τότε, για τους σκοπούς του ΔΠΧΑ16, θεωρεί τη μίσθωση ως νέα μίσθωση εάν:

- α) υπάρχει τροποποίηση της μίσθωσης· ή
- β) υπάρχει οποιαδήποτε μεταβολή στη διάρκεια της μίσθωσης (για παράδειγμα, ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν περιλαμβανόταν προηγουμένως στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης).

Για τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, η επιλογή διενεργείται ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με τις οποίες συνδέεται το δικαίωμα χρήσης. Μια κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας.

2.1.2 Μισθώσεις περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας

Το ΔΠΧΑ 16 επιτρέπει στον μισθωτή να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση για να αντιμετωπίσει λογιστικά τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία και η δυνατότητα της επιλογής αυτής **μπορεί να διενεργηθεί ανά μίσθωση**. Ο μισθωτής εκτιμά την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με βάση την αξία του περιουσιακού στοιχείου **όταν είναι καινούργιο, ανεξαρτήτως της ηλικίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη μίσθωσή του**.

Η εκτίμηση για το κατά πόσο ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία διεξάγεται σε απόλυτη βάση, **ανεξαρτήτως εάν οι εν λόγω μισθώσεις είναι ουσιώδεις για τον μισθωτή**. Η εκτίμηση δεν επηρεάζεται από το μέγεθος, τη φύση ή τις περιστάσεις του μισθωτή. Συνεπώς, αναμένεται ότι διαφορετικοί μισθωτές θα καταλήξουν στο ίδιο συμπέρασμα για το κατά πόσον ένα συγκεκριμένο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία.

Το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται χαμηλής αξίας **μόνο όταν:**

- α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μόνου του ή από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Το ΔΠΧΑ 16 δεν προσδιορίζει συγκεκριμένη αξία ως χαμηλή. Στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, οι ταμπλέτες και οι προσωπικοί υπολογιστές, μικρά αντικείμενα επίπλωσης γραφείου και οι τηλεφωνικές συσκευές.

Η μίσθωση ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας εάν η φύση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια, ώστε, όταν είναι καινούργιο, το περιουσιακό στοιχείο να μην έχει συνήθως χαμηλή αξία. Για παράδειγμα, οι μισθώσεις αυτοκινήτων δεν θεωρούνται μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας διότι συνήθως ένα καινούργιο αυτοκίνητο δεν έχει χαμηλή αξία.

Περιορισμός Εάν ο μισθωτής υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, ή πρόκειται να υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, η κύρια μίσθωση **δεν μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας.**

Παράδειγμα Μίσθωση χαμηλής αξίας περιουσιακού στοιχείου (Προσαρμογή του παραδείγματος 11 του ΙΕ3 του ΔΠΧΑ16).

Η βιομηχανική Α εταιρεία έχει συνάψει τις εξής μισθώσεις

α. Μίσθωση γραφείων κτιρίου και αποθηκών που λειτουργεί η εταιρεία

β. Μίσθωση εργοστασιακού μηχανολογικού εξοπλισμού

γ. Μίσθωση αυτοκινήτων για χρήση των πωλητών της και των στελεχών της διαφορετικής ποιότητας, προδιαγραφών και αξίας

δ. Μίσθωση φορτηγών και μικρών κλειστών ημιφορτηγών διαφορετικής ποιότητας, προδιαγραφών και αξίας

ε. Μίσθωση ηλεκτρονικού εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για την ατομική εργασία του προσωπικού της, όπως φορητοί ηλεκτρονικοί υπολογιστές, επιτραπέζιοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, επιτραπέζιοι εκτυπωτές, φορητοί εκτυπωτές

στ. Μίσθωση ηλεκτρονικών υπολογιστών (servers) υψηλής τεχνολογίας και δυνατοτήτων καθώς και περιφερειακών ηλεκτρονικών συσκευών που αυξάνουν την χωρητικότητα των δεδομένων σε αυτούς τους Η/Υ και είναι έτσι εγκαταστημένες ώστε να υποστηρίζουν και να ενισχύουν αυτούς τους Η/Υ όποτε χρειάζεται να ενισχύουν την δυνατότητές τους σε χωρητικότητα (ως λειτουργών σύνολο δεν είναι χαμηλή η αξία).

ζ. Μίσθωση εξοπλισμού γραφείου

i. Μίσθωση επίπλων γραφείου καρέκλες, γραφεία και άλλο σχετικό εξοπλισμό

ii. Μίσθωση φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων

Θεωρούνται μισθώσεις χαμηλής αξίας οι εξής:

Η εταιρεία εκτιμά την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με βάση την αξία του περιουσιακού στοιχείου όταν είναι καινούργιο, ανεξαρτήτως της ηλικίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη μίσθωσή του και καθορίζει τις εξής μισθώσεις ως χαμηλής αξίας :

α. Μίσθωση εξοπλισμού γραφείου: Μίσθωση επίπλων γραφείου καρέκλες, γραφεία και άλλο σχετικό εξοπλισμό, μίσθωση φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων

β. Μίσθωση ηλεκτρονικού εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για την ατομική εργασία του προσωπικού της όπως φορητοί ηλεκτρονικοί υπολογιστές, επιτραπέζιοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, επιτραπέζιοι εκτυπωτές, φορητοί εκτυπωτές

Αν και στην περίπτωση στ. το κάθε ένα ξεχωριστά μπορεί να είναι χαμηλής αξίας όμως εξαρτάται και συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

3. Προσδιορισμός μίσθωσης

Μία σύμβαση εάν μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος αποτελεί ή εμπεριέχει μίσθωση. Η εκτίμηση πραγματοποιείται κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης από την οικονομική οντότητα και αφορά κάθε δυνητικό χωριστό μισθωτικό στοιχείο της.

Για να εκτιμηθεί εάν μια σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν, καθ' όλη την περίοδο χρήσης, ο πελάτης διατηρεί αμφοτέρωτα τα ακόλουθα δικαιώματα:

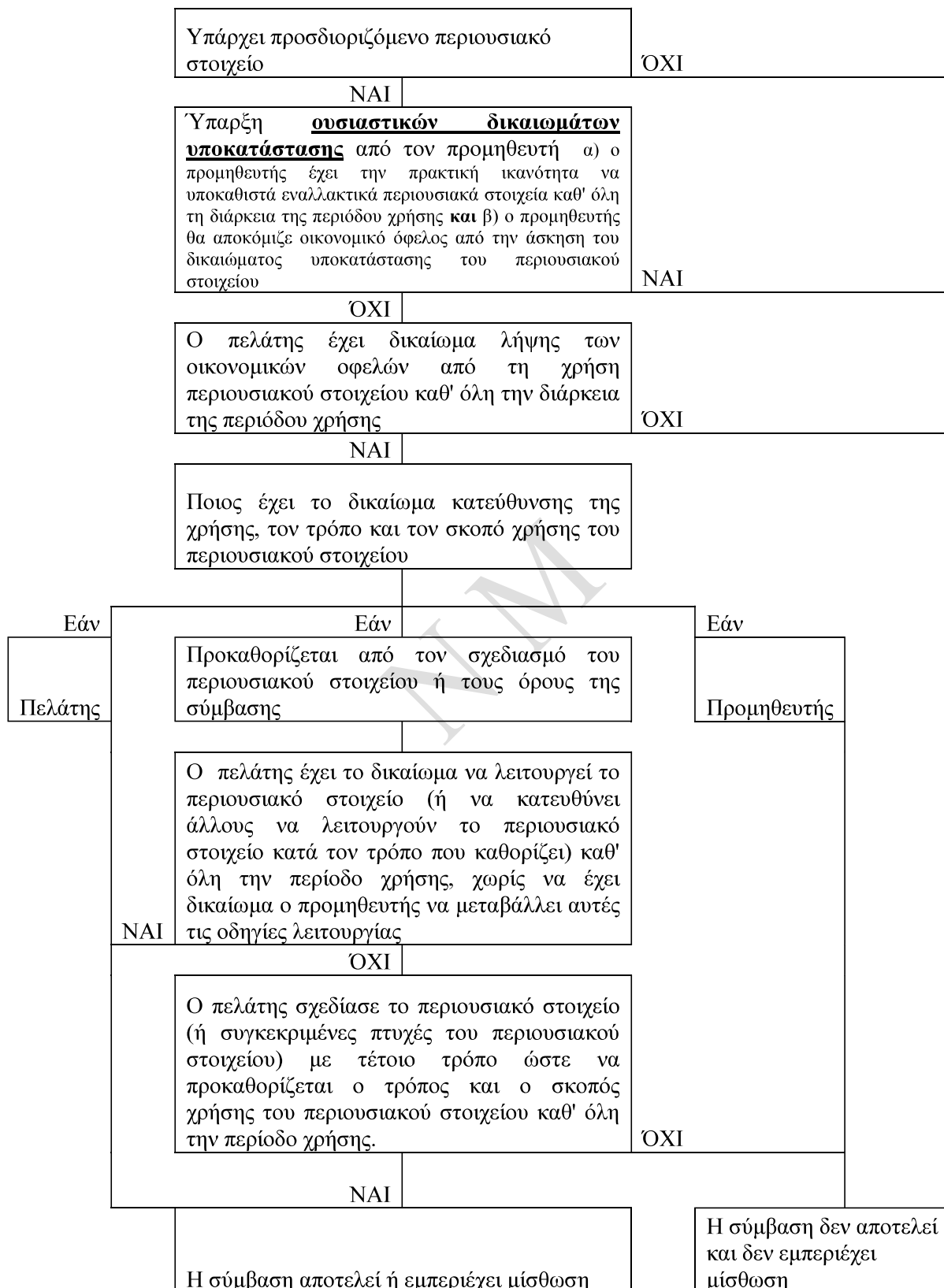
- α) το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου και
- β) το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Στην περίπτωση που ο πελάτης έχει το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου μόνο για ένα μέρος της διάρκειας της σύμβασης, η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση γι' αυτό το μέρος της διάρκειάς της.

Μια σύμβαση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να συναφθεί από σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ή εκ μέρους ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση, το σχήμα υπό κοινό έλεγχο θεωρείται ο πελάτης στη σύμβαση και πρέπει να εκτιμηθεί εάν αυτό έχει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

Παρατίθεται Διάγραμμα ροής εκτίμησης εάν μια σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση

Διάγραμμα ροής εκτίμησης εάν μια σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση



3.1 Αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο μίσθωσης

Το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο μίσθωσης προσδιορίζεται ρητά στη σύμβαση, ωστόσο, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωρισθεί και μέσω έμμεσου προσδιορισμού κατά τον χρόνο που το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση από τον πελάτη.

Η χρονική περίοδος μπορεί να περιγραφεί σε όρους βαθμού χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ο αριθμός των μονάδων παραγωγής για τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα). Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση μόνο εάν μεταβληθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις της σύμβασης.

Η αναλογία στη δυναμικότητα ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένας όροφος ενός κτιρίου). Η αναλογία στη δυναμικότητα ή άλλου είδους αναλογία ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, η αναλογία δυναμικότητας ενός καλωδίου οπτικών ινών) δεν αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο, εκτός εάν αντιπροσωπεύει ουσιαστικά τη συνολική δυναμικότητα του περιουσιακού στοιχείου και, επομένως, παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να λάβει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα Μέρος περιουσιακού στοιχείου (Προσαρμογή του παραδείγματος 3 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Ο Α (πελάτης) συνάπτει σύμβαση με την Β (προμηθευτής) εταιρεία διαχείρισης οπτικών ινών διάρκειας 10 ετών για την χρήση τριών συγκεκριμένων φυσικά εμφανείς ινών που βρίσκονται μέσα σε ένα μεγαλύτερο καλώδιο. Ο Α αποφασίζει για την χρήση αυτών των ινών με την σύνδεση τους στον ηλεκτρονικό εξοπλισμό του (ο Α ενεργοποιεί τις ίνες και αποφασίζει τι δεδομένα και πόσα θα μεταφερθούν). Εάν οι Ίνες υποστούν βλάβη η Β είναι υπεύθυνη να τις επισκευάσει ή να τις αντικαταστήσει σε αυτήν την περίπτωση με άλλες ώσπου να επιδιορθωθούν.

Η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση για το δικαίωμα χρήσης των οπτικών ινών για 10 έτη επειδή υπάρχει αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο, οι συγκεκριμένες 3 οπτικές ίνες οι οποίες καθορίζονται στην σύμβαση και η Β δεν έχει το δικαίωμα υποκατάστασης τους εκτός της περιπτώσεως βλάβης, για να γίνει μόνο για συντήρηση και επισκευή. Ο Α για την περίοδο των 10 ετών είναι αυτός που έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου και το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του (τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του), τότε και ποιά δεδομένα θα μεταφέρει καθώς και τροποποιεί τις αποφάσεις του σχετικά με αυτήν.

Παράδειγμα Ποσότητα χωρητικότητας (Προσαρμογή του παραδείγματος 3 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η Α (πελάτης) συνάπτει σύμβαση με την Β (προμηθευτής) εταιρεία διαχείρισης οπτικών ινών διάρκειας 10 ετών για την χρήση συγκεκριμένης ποσότητας από την χωρητικότητα καλωδίου οπτικών ινών. Η συγκεκριμένη ποσότητα αντιστοιχεί σε χρήση δυο οπτικών ινών μέσα στο καλώδιο (το καλώδιο περιέχει 15 οπτικές ίνες). Η Β έχει την διαχείριση των ινών που θα χρησιμοποιηθούν για την μεταφορά δεδομένων (η Β ενεργοποιεί τις ίνες, αποφασίζει ποια θα χρησιμοποιηθούν και παίρνει για τον ηλεκτρονικό εξοπλισμό που συνδέεται με τις οπτικές ίνες ο οποίος της ανήκει)

Η σύμβαση δεν εμπεριέχει μίσθωση. Η Β (προμηθευτής) παίρνει όλες τις αποφάσεις για την μεταφορά των δεδομένων της Α, η οποία χρησιμοποιεί μόνο ένα μέρος της χωρητικότητας του καλωδίου για κάθε πελάτη. Το μέρος της χωρητικότητας που παρέχεται στον πελάτη δεν είναι φυσικά εμφανές από την υπόλοιπη χωρητικότητα του καλωδίου και δεν αντιπροσωπεύει ουσιαστικά όλη την χωρητικότητα του καλωδίου. Επομένως η Α δεν έχει το δικαίωμα της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

3.2 Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης

Η ύπαρξη ουσιαστικών δικαιωμάτων υποκατάστασης από τον προμηθευτή του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου της μίσθωσης επιδρά στον χαρακτηρισμό μίας μίσθωσης

Ο πελάτης δεν έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ο προμηθευτής διατηρεί το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή θεωρείται ουσιαστικό μόνο εάν συντρέχουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο προμηθευτής έχει την **πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου χρήσης** (για παράδειγμα, ο πελάτης δεν μπορεί να εμποδίσει τον προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο και τα εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία είναι ευχερώς διαθέσιμα στον προμηθευτή ή ο προμηθευτής θα μπορούσε να τα προμηθευτεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος)· και
- β) ο προμηθευτής **θα αποκόμιζε οικονομικό όφελος από την άσκηση του δικαιώματος υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου** (δηλαδή τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να υπερβούν το κόστος που συνεπάγεται η υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου).

Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν θεωρείται ουσιαστικό όταν:

- Ο προμηθευτής έχει δικαίωμα ή υποχρέωση να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο μόνο σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή μετά την παρέλευση συγκεκριμένης ημερομηνίας ή προσδιορισμένου γεγονότος, το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν θεωρείται ουσιαστικό διότι ο προμηθευτής δεν έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη την περίοδο χρήσης.
- Εάν ο πελάτης δεν μπορεί να προσδιορίσει εύκολα αν ο προμηθευτής έχει ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης, οποιοδήποτε δικαίωμα υποκατάστασης θεωρείται μη ουσιαστικό.

Η αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή βασίζεται σε γεγονότα και περιστάσεις κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και εξαιρείται η εξέταση μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θεωρείται πιθανόν να συμβούν.

Παραδείγματα μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θα θεωρούνταν πιθανά να συμβούν και επομένως θα έπρεπε να εξαιρεθούν από την αξιολόγηση:

- α) η συμφωνία με έναν μελλοντικό πελάτη να πληρώσει υψηλότερη τιμή από την τιμή της αγοράς για να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο·

- β) η εισαγωγή νέας τεχνολογίας η οποία δεν έχει ουσιαστικά αναπτυχθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης·
- γ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ή της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου, και της χρήσης ή επίδοσης που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης· και
- δ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της αγοραίας τιμής του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης και της αγοραίας τιμής που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης.

Εάν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του πελάτη ή αλλού, το κόστος το οποίο συνεπάγεται η υποκατάσταση είναι συνήθως υψηλότερο σε σχέση με την περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και, επομένως, είναι πιο πιθανόν να υπερβεί τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάστασή του.

Το δικαίωμα ή η υποχρέωση του προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο σε περίπτωση επισκευής ή συντήρησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν λειτουργεί ορθά ή εάν καταστεί διαθέσιμη κάποια τεχνική αναβάθμιση, δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα. Καθορισμός εάν μία σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση και περίπτωση ουσιώδους υποκατάστασης (Προσαρμογή του παραδείγματος 1 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Β (πελάτης) συνάπτει σύμβαση με την εταιρεία Γ (προμηθευτής) για την παραχώρηση της χρήσης 7 βαγονιών τρένου για 5 έτη, τα οποία ανήκουν στην Γ. Η σύμβαση προσδιορίζει τα βαγόνια τρένου. Ο πελάτης καθορίζει τον χρόνο, την τοποθεσία μεταφοράς και τα αγαθά που θα μεταφερθούν από τα βαγόνια τρένου, όταν τα βαγόνια τρένου δεν χρησιμοποιούνται φυλάσσονται στις εγκαταστάσεις του πελάτη. Ο πελάτης μπορεί να τα χρησιμοποιήσει και για άλλη χρήση όπως η αποθήκευση αγαθών, όμως η σύμβαση του απαγορεύει την μεταφορά συγκεκριμένων ειδών. Εάν κάποιο συγκεκριμένο βαγόνι τρένου χρειάζεται επισκευή ή συντήρηση, ο προμηθευτής το αντικαθιστά με ένα ίδιου τύπου. Ο προμηθευτής κατά την διάρκεια της σύμβασης δεν μπορεί να ανακτήσει ή να αντικαταστήσει τα βαγόνια τρένου με άλλο για να το χρησιμοποιήσει ο ίδιος. Η σύμβαση προβλέπει να παρέχει μηχανή και οδηγό όταν ζητηθεί από τον πελάτη για την χρήση των βαγονιών τρένου. Ο προμηθευτής την μηχανή την έχει στις εγκαταστάσεις του και είναι αυτός που δίνει τις εντολές στον οδηγό. Όταν ο πελάτης θέλει να μεταφέρει αγαθά με τα βαγόνια τρένου, ο προμηθευτής μπορεί να επιλέξει όποια θέλει από τις μηχανές που έχει για να εκπληρώσει το αίτημα του πελάτη όπως και να τις χρησιμοποιήσει και σε άλλους πελάτες ακόμη και την ίδια μηχανή για τον ίδιο προορισμό με τον Β πελάτη στον ίδιο χρόνο (σε κάθε μηχανή μπορούν να προσδεθούν μέχρι 20 βαγόνια τρένου),

Η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση για τα βαγόνια τρένου, ο πελάτης έχει το δικαίωμα της χρήσης 7 βαγονιών τρένου για 5 έτη. Τα βαγόνια τρένου καθορίζονται συγκεκριμένα στην σύμβαση είναι αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία. Αντικατάσταση των βαγονιών τρένου μπορεί να γίνει μόνο για συντήρηση και επισκευή. Ο πελάτης είναι αυτός που έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου και το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του (τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του) καθώς και τροποποιεί τις αποφάσεις του σχετικά με αυτήν. Ο προμηθευτής δεν έχει δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της σύμβασης. Η χρήση της μηχανής δεν είναι αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο επειδή δεν

εξατομικεύεται στην σύμβαση μίσθωση και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάθε μεταφορά οποιαδήποτε από αυτές που έχει ο προμηθευτής επομένως δεν είναι μίσθωση.

Εάν στα ανωτέρα δεδομένα προβούμε τις εξής τροποποιήσεις:

α. ότι η σύμβαση προσδιορίζει είδος για τα βαγόνια τρένου και όχι συγκεκριμένα βαγόνια τρένου για την περίοδο διάρκειας της σύμβασης

β, φυλάσσονται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή.

γ. Ο προμηθευτής έχει δικαίωμα να υποκαταστήσει τα βαγόνια τρένου με κάποια άλλο από αυτά που έχει ίδιου είδους για να ικανοποιήσει την απαίτηση του πελάτη για την μεταφορά των αγαθών.

Η σύμβαση των βαγονιών τρένου και της μηχανής δεν εμπεριέχει μίσθωση επειδή τα βαγόνια τρένου και η μηχανή δεν είναι αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο προμηθευτής έχει το δικαίωμα υποκατάστασης των βαγονιών τρένου κατά την χρονική διάρκεια της σύμβασης και έχει το δικαίωμα να αποκτήσει από την αντικατάσταση του περιουσιακού στοιχείου οικονομικά οφέλη π.χ. χρησιμοποιώντας το σε άλλον πελάτη.

3.3 Δικαίωμα λήψης των οικονομικών οφελών από τη χρήση

Ένα από τα κριτήρια που απαιτείται να έχει ο πελάτης για να ελέγχει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου, είναι να έχει το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (για παράδειγμα, μέσω αποκλειστικής χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο αυτή). Ο πελάτης μπορεί να λάβει οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως με τη χρήση, διατήρηση ή υπομίσθωση του περιουσιακού στοιχείου. Τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν το πρωτεύον προϊόν και τα υποπροϊόντα (μεταξύ άλλων και τις δυνητικές ταμειακές ροές από αυτά τα στοιχεία), καθώς και άλλα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και τα οποία θα μπορούσαν να επιτευχθούν μέσω εμπορικής συναλλαγής με τρίτο μέρος.

Κατά την εκτίμηση του δικαιώματός της να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου **στο πλαίσιο του καθορισμένου πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος του πελάτη** για χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:

α) εάν μια σύμβαση περιορίζει τη χρήση ενός μηχανοκίνητου οχήματος σε μια συγκεκριμένη περιοχή κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος στην εν λόγω περιοχή και μόνο·

β) εάν μια σύμβαση προσδιορίζει ότι ο πελάτης μπορεί να οδηγήσει το μηχανοκίνητο όχημα μόνο για ορισμένο αριθμό χιλιομέτρων κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος για την επιτρεπόμενη διανυθείσα απόσταση και όχι για μεγαλύτερη.

Εάν μια σύμβαση απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλλει στον προμηθευτή ή σε τρίτο μέρος τμήμα των ταμειακών ροών που απορρέουν από τη χρήση του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου αυτό δεν αποκλείει ή περιορίζει το δικαίωμα λήψης του οικονομικού οφέλους από τον πελάτη επειδή οι εν λόγω ταμειακές ροές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα θεωρούνται μέρος του οικονομικού οφέλους που λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης απαιτείται να καταβάλλει στον προμηθευτή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής ως

αντάλλαγμα γι' αυτή τη χρήση, η εν λόγω απαίτηση δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προκύπτουν από αυτές τις πωλήσεις θεωρούνται οικονομικά οφέλη τα οποία λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής, μέρος των οποίων καταβάλλει στη συνέχεια στον προμηθευτή ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του χώρου.

Παράδειγμα Χώρος λιανικής πώλησης σε εμπορικό κέντρο με ταμειακή ροή προς τον προμηθευτή (Προσαρμογή του παραδείγματος 4 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Κ (πελάτης) συνάπτει σύμβαση 5 ετών με ένα εμπορικό κέντρο (προμηθευτής) για να χρησιμοποιήσει έναν συγκεκριμένο χώρο τον Λ ως κατάστημα λιανικής (το εμπορικό κέντρο έχει πολλούς χώρους για καταστήματα) για να πωλήσει τα εμπορεύματά συγκεκριμένης εταιρείας στις ώρες λειτουργίας του εμπορικού κέντρου. Ο προμηθευτής έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον πελάτη να μεταφερθεί σε άλλον χώρο λιανικής με τις ίδιες προδιαγραφές και να του πληρώσει τα κόστη μετεγκατάστασης. Ο προμηθευτής θα έχει οικονομικά οφέλη από την μετεγκατάσταση του πελάτη μόνο εάν ο νέος ενοικιαστής αποφάσιζε να ενοικιάσει μεγαλύτερο χώρο και κάλυπτε το κόστος μετεγκατάστασης των προηγούμενων ενοικιαστών του χώρου. Όμως κατά την έναρξη της σύμβασης αυτή η περίπτωση δεν φαίνεται να υπάρχει.

Ο πελάτης παίρνει όλες τις αποφάσεις για την χρήση του χώρου Λ στην περίοδο διάρκειας της σύμβασης, όπως τι αγαθά θα πωλήσει, σε τι τιμή, τι απόθεμα θα διατηρεί καθώς και τον έλεγχο της φυσικής πρόσβασης στο κατάστημα.

Σύμφωνα με την σύμβαση ο πελάτης καταβάλλει ένα σταθερό ποσό στον προμηθευτή ανά έτος και ένα κυμαινόμενο ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό επί των πωλήσεων που πραγματοποιεί το κατάστημα στον χώρο Λ. Το εμπορικό κέντρο παρέχει υπηρεσίες σύμφωνα με την σύμβαση καθαρισμού, ασφάλειας και προβολής για τον χώρο Λ.

Η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση χώρου λιανικών πωλήσεων. Ο χώρος Λ είναι ένα αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο το οποίο καθορίζεται στην σύμβαση.

Ο προμηθευτής έχει μεν την δυνατότητα να αντικαταστήσει τον χώρο λιανικής αλλά μπορεί να έχει οικονομικά οφέλη μόνο κάτω από συγκεκριμένες περιστάσεις. Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν είναι ουσιαστικό επειδή στην έναρξη της σύμβασης αυτές οι περιστάσεις δεν θεωρούνται πιθανές να συμβούν.

Ο πελάτης για την περίοδο των 5 ετών είναι αυτός που έχει το δικαίωμα χρήσης του χώρου Λ επειδή έχει

α. Το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του χώρου Λ, αφού έχει την αποκλειστική χρήση του για την περίοδο μίσθωσης και το μέρος των ταμειακών ροών που αποδίδει στον προμηθευτή μέσω ποσοστού των πωλήσεων του δεν το περιορίζει γιατί είναι απλά αμοιβή για την χρήση του δικαιώματος χρήσης του χώρου Λ και β. Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση (τρόπος και σκοπός) παίρνει όλες τις αποφάσεις για την χρήση του χώρου Λ στην περίοδο διάρκειας της σύμβασης, όπως τι αγαθά από αυτά που εκπροσωπεί, θα πωλήσει, σε τι τιμή, τι απόθεμα θα διατηρεί.

Οι υπηρεσίες σύμφωνα με την σύμβαση καθαρισμού, ασφάλειας και προβολής για τον χώρο Λ που παρέχει ο προμηθευτής είναι σχετικές με την απόδοση της χρήσης του χώρου Λ αλλά οι αποφάσεις του προμηθευτή σχετικά με αυτές δεν του δίνει το δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση του χώρου Λ στην περίοδο διάρκειας της σύμβασης και δεν επιδρά στο έλεγχο της χρήσης που έχει ο πελάτης.

3.4 Δικαίωμα κατεύθυνσης της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου

Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης εάν:

- α) ο πελάτης έχει **το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης**· ή
- β) οι σχετικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες και:
 - i) ο πελάτης έχει **το δικαίωμα να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο (ή να κατευθύνει άλλους να λειτουργούν το περιουσιακό στοιχείο κατά τον τρόπο που καθορίζει) καθ' όλη την περίοδο χρήσης, χωρίς να έχει δικαίωμα ο προμηθευτής να μεταβάλλει αυτές τις οδηγίες λειτουργίας**· ή
 - ii) ο πελάτης **σχεδίασε το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) με τέτοιο τρόπο ώστε να προκαθορίζεται ο τρόπος και ο σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης**.

Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου **εάν, εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης όπως ορίζεται στη σύμβαση, μπορεί να μεταβάλλει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης**. Κατά την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία είναι πιο συναφή με τη μεταβολή του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης και τα οποία διαφέρουν για κάθε σύμβαση, αναλόγως της φύσης του περιουσιακού στοιχείου και των όρων και προϋποθέσεων της. Τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων είναι συναφή όταν επηρεάζουν τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση. Για παράδειγμα μεταβολής δικαιωμάτων λήψης αποφάσεων αναφέρονται:

- α) δικαιώματα μεταβολής του είδους προϊόντος που παράγεται με το περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν ένα εμπορευματοκιβώτιο θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά αγαθών ή για αποθήκευση ή να αποφασίσει το μείγμα προϊόντων το οποίο θα πωλείται σε έναν χώρο καταστήματος λιανικής)·
- β) δικαιώματα μεταβολής του χρόνου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, να αποφασιστεί πότε θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα ή ένας σταθμός παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας)·
- γ) δικαιώματα μεταβολής του χώρου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει τον προορισμό ενός φορτηγού ή ενός πλοίου ή να αποφασίσει πού θα χρησιμοποιηθεί ο εξοπλισμός)· και
- δ) δικαιώματα μεταβολής της απόφασης για την παραγωγή ή όχι ενός προϊόντος και την ποσότητα του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν και πόση ενέργεια θα παραχθεί από έναν σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας).

Δικαιώματα λήψεως αποφάσεων τα οποία περιορίζονται στη λειτουργία ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι στην κατηγορία αυτών που σχετίζονται με εκείνα κατεύθυνσης και μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, τα δικαιώματα λειτουργίας ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να εκχωρούν στον πελάτη το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εάν οι συναφείς αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες χωρίς να έχει δικαίωμα ο προμηθευτής να μεταβάλλει αυτές τις οδηγίες λειτουργίας

Οι συναφείς αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού δικαιώματος μπορούν να προκαθοριστούν με διάφορους τρόπους. Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης, **εκτός εάν ο πελάτης έχει σχεδιάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου)** διαφορετικά η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει αποφάσεις οι οποίες έχουν προκαθοριστεί πριν από την περίοδο χρήσης. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης μπορεί να προσδιορίσει το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου μόνο πριν από την περίοδο χρήσης, δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Η δυνατότητα προσδιορισμού του προϊόντος στη σύμβαση πριν από την περίοδο χρήσης, χωρίς κανένα άλλο δικαίωμα λήψης αποφάσεων που να αφορά τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, παρέχει στον πελάτη τα ίδια δικαιώματα με κάθε άλλον πελάτη που αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες.

Σε μία σύμβαση ενδέχεται να υπάρχουν δικαιώματα προστασίας επί του περιουσιακού στοιχείου με όρους και προϋποθέσεις που έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να προστατεύουν τα συμφέροντα του προμηθευτή επί του περιουσιακού στοιχείου, να προστατεύουν το προσωπικό του ή να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση του προμηθευτή με τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις. Για παράδειγμα, μια σύμβαση ενδέχεται i) να προσδιορίζει το ανώτατο ποσό χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ή να περιορίζει τον τόπο ή χρόνο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ii) να απαιτεί από τον πελάτη να ακολουθεί συγκεκριμένες πρακτικές λειτουργίας, ή iii) να απαιτεί από τον πελάτη να ενημερώνει τον προμηθευτή για τυχόν μεταβολές στον τρόπο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. **Τα δικαιώματα προστασίας συνήθως ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη, αλλά δεν αποκλείουν, από μόνα τους, τον πελάτη από το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.**

Παράδειγμα Πρωτογενές έργο και παραγόμενο προϊόν (Προσαρμογή του παραδείγματος 9 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Α συνάπτει σύμβαση με την εταιρεία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας Β για την αγορά όλης της ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει μία συγκεκριμένη εγκατάσταση συλλογής ηλιακής ενέργειας της Β για περίοδο 20 ετών. Η εταιρεία Α θα έχει την αποκλειστική χρήση όλης της παραγόμενης ενέργειας από την συγκεκριμένη εγκατάσταση. Η εγκατάσταση ανήκει στην Β και η οποία έχει κατασκευάσει τις εγκαταστάσεις. Πριν την κατασκευή της συγκεκριμένης εγκατάστασης, η Α έχει χρησιμοποιήσει δικούς της ειδικούς σχετικά με την ηλιακή ενέργεια για την ανάπτυξη και σχεδίαση για το πως θα κατασκευαστεί αυτό το είδος εγκατάστασης και έχει ορίσει τις προδιαγραφές κατασκευής της. Η Β χρησιμοποίησε αυτές τις προδιαγραφές για την κατασκευή της εγκατάστασης. Δεν παίρνονται αποφάσεις σχετικά με πότε και πόσο θα παράγεται η ηλεκτρική ενέργεια επειδή είναι προκαθορισμένα από την σχεδίαση της εγκαταστάσεως. Ως αποτέλεσμα της κατασκευής της εγκατάστασης παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας μέσω συλλογής της ηλιακής ακτινοβολίας η εταιρεία Β έλαβε φορολογικές απαλλαγές ως ιδιοκτήτρια εταιρεία. Η εταιρεία Α λόγω χρήσης ανανεώσιμης ενέργειας θα λάβει απαλλαγές μέσω επιχορηγήσεων κατά την διάρκεια της συμβάσεως.

Η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση. Υπάρχει αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο που καθορίζεται επακριβώς στην σύμβαση. Ο προμηθευτής δεν έχει δικαίωμα υποκατάστασης. Η εταιρεία Α έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση της εγκατάστασης επειδή έχει την αποκλειστική χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει για 20 έτη και έχει το δικαίωμα να λαμβάνει επιχορηγήσεις για την χρήση ηλεκτρικής

ενέργειας από ανανεώσιμη πηγή ως παραγόμενο προϊόν από την εγκατάσταση συλλογής ηλιακής ακτινοβολίας για παραγωγή ενέργειας. Αν και η Β λαμβάνει φορολογικές απαλλαγές, αυτές θεωρούνται ως οικονομικά οφέλη από την ιδιοκτησία της εγκατάστασης και όχι από την χρήση της.

Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση (τρόπος και σκοπός) μέσω των προδιαγραφών που έχει ορίσει για κατασκευή της εγκατάστασης την έχει προκαθορίσει.

Παράδειγμα Αγορά ενέργειας (Προσαρμογή του παραδείγματος 9 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Α συνάπτει σύμβαση με την εταιρεία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας Β για την αγορά όλης της ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει μία συγκεκριμένη εγκατάσταση της Β για περίοδο 4 ετών. Η εγκατάσταση ανήκει στην Β η οποία την λειτουργεί και η Β δεν μπορεί παράγει ηλεκτρική ενέργεια για την Α από άλλη εγκατάσταση. Η σύμβαση καθορίζει την ποσότητα και τον χρόνο παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας κατά την διάρκεια της, τα οποία μπορούν να αλλάξουν μόνο σε εξαιρετικές περιστάσεις. Η Β λειτουργεί και επισκευάζει την εγκατάσταση σε καθημερινή βάση σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Ο προμηθευτής είχε σχεδιάσει και κατασκευάσει την εγκατάσταση με δικές του προδιαγραφές πριν την σύμβαση με την Α, η οποία δεν είχε καμμία ανάμειξη στον καθορισμό των προδιαγραφών

Η σύμβαση δεν εμπεριέχει μίσθωση καθώς παρατηρούνται τα εξής:

Υπάρχει αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο που καθορίζεται επακριβώς στην σύμβαση.

Ο προμηθευτής δεν έχει δικαίωμα υποκατάστασης.

Η εταιρεία Α έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση της εγκατάστασης επειδή έχει την αποκλειστική χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγει για 4 έτη σύμφωνα με την σύμβαση

Η εταιρεία Α όμως δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση (τρόπος και σκοπός) της εγκατάστασης. Ο τρόπος και σκοπός καθορίζονται από την σύμβαση και η Α δεν έχει δικαίωμα να τα αλλάξει. Η Α δεν μπορεί να λαμβάνει αποφάσεις για την λειτουργία της εγκατάστασης, την ποσότητα που θα παραχθεί, στην διάρκεια της σύμβασης. Η Β έχει τον έλεγχο της λειτουργίας και συντήρησης της εγκατάστασης.

Παράδειγμα Δικαίωμα απόκτησης ουσιαστικά όλων των οικονομικών οφελών και μη χρήση του δικαιώματος για την κατεύθυνση της χρήσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 10 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Α συνάπτει σύμβαση με την εταιρεία τηλεπικοινωνιών Β για υπηρεσίες δικτύων για 2 έτη. Στην σύμβαση απαιτείται η Β να προμηθεύει υπηρεσίες δικτύων συγκεκριμένου επίπεδου ποιότητας. Για την παροχή αυτών των υπηρεσιών η Β εγκαθιστά και ρυθμίζει τους servers στις εγκαταστάσεις της Α. Η Β καθορίζει την ταχύτητα, την ποιότητα της μεταφοράς των δεδομένων στο δίκτυο με την χρησιμοποίηση των servers, τους οποίους η Β μπορεί να επαναρυθμίσει ή να υποκαταστήσει όποτε χρειάζεται για να εξασφαλίζει την ποιότητα των υπηρεσιών που καθορίζονται στην σύμβαση. Η Α δεν λειτουργεί τους servers και δεν παίρνει αποφάσεις για αυτούς.

Η σύμβαση δεν εμπεριέχει μίσθωση. Η σύμβαση έχει αντικείμενο τις υπηρεσίες, η Β χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό για να ανταποκριθεί στις υπηρεσίες δικτύου που καθορίζονται από τον πελάτη. Υπάρχει αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο που καθορίζεται επακριβώς στην σύμβαση, όμως η Α δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση (τρόπος και σκοπός) των servers, επειδή έχει μόνο την επιλογή στο επίπεδο ποιότητας των υπηρεσιών πριν την περίοδο χρήσης και το οποίο δεν μπορεί να το αλλάξει στην περίοδο χρήσης χωρίς τροποποίηση της σύμβασης; Η παραγωγή των μεταφερόμενων δεδομένων από την Α δεν έχει επίδραση στον

τρόπο και σκοπό της χρησιμοποίησης των servers. Η Β είναι το μόνο μέρος της σύμβασης που μπορεί να παίρνει αποφάσεις για την χρήση των servers στην διάρκεια της σύμβασης, επειδή έχει το δικαίωμα να αποφασίζει τον τρόπο που μεταφέρονται τα δεδομένα από τους servers με την επαναρυθμισή τους και να χρησιμοποιούνται για άλλον σκοπό.

Παράδειγμα Δικαίωμα απόκτησης ουσιαστικά όλων των οικονομικών οφελών και χρήση του δικαιώματος για την κατεύθυνση της χρήσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 10 του ΙΕ2 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Α συνάπτει σύμβαση με την εταιρεία τεχνολογικών υπηρεσιών Β για την χρήση ενός καθορισμένου server για 4 έτη. Η Β παραδίδει και εγκαθιστά τον server στην εγκατάσταση της Α σύμφωνα με την οδηγίες της Α και παρέχει υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής του server εάν χρειαστεί στην διάρκεια της σύμβασης. Η Β μπορεί να υποκαταστήσει τον server μόνο σε περίπτωση βλάβης. Η Α επιλέγει ποια δεδομένα θα αποθηκεύονται και πώς αυτά θα ενσωματώνονται στον server κατά την λειτουργία του και μπορεί να διαφοροποιεί αυτήν την επιλογή κατά την διάρκεια της σύμβασης

Η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση. Η Α έχει το δικαίωμα χρήσης για 4 έτη, υπάρχει αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο στην σύμβαση. Η Β δεν έχει ουσιαστικά το δικαίωμα αντικατάστασης (μόνο σε βλάβη). Η εταιρεία Α έχει κατά την διάρκεια της σύμβασης το δικαίωμα της χρήσης του server επειδή έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του και το δικαίωμα να κατευθύνει την χρήση (τρόπος και σκοπός) του server.

4. Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης

Μία σύμβαση μίσθωσης μπορεί να περιλαμβάνει εκτός από τα μισθωτικά στοιχεία και μη μισθωτικά στοιχεία.

Το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου **αποτελεί χωριστό μισθωτικό στοιχείο εάν ισχύουν αμφότερα τα ακόλουθα:**

α) ο μισθωτής **μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είτε μόνου του είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή.** Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία πωλούνται ή μισθώνονται χωριστά (από τον εκμισθωτή ή άλλους προμηθευτές) ή πόροι τους οποίους έχει ήδη αποκτήσει ο μισθωτής (από τον εκμισθωτή ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα)· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό **στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση.** Για παράδειγμα, το γεγονός ότι ο μισθωτής θα μπορούσε να αποφασίσει να μη μισθώσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο χωρίς να επηρεαστούν σημαντικά τα δικαιώματά του να χρησιμοποιήσει άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης ενδέχεται να υποδεικνύει ότι το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία.

Μία οικονομική οντότητα σε μία σύμβαση μίσθωσης αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε μισθωτικό στοιχείο χωριστά από τα μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, Ωστόσο δίνεται η δυνατότητα στο ΔΠΧΑ 16 ως **πρακτική λύση, ο μισθωτής να μπορεί να επιλέξει, ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, να μη διαχωρίσει τα μη μισθωτικά από τα μισθωτικά στοιχεία και, αντιθέτως, να αντιμετωπίσει λογιστικά κάθε μισθωτικό και συνδεδεμένο μη**

μισθωτικό στοιχείο ως ενιαίο μισθωτικό στοιχείο. Εάν δεν εφαρμοστεί η πρακτική λύση ο μισθωτής εφαρμόζει άλλα ισχύοντα πρότυπα για τη λογιστική αντιμετώπιση των μη μισθωτικών στοιχείων.

Η εφαρμογή της πρακτικής λύσης δεν συνιστάται σε περιπτώσεις με συμβάσεις μίσθωσης με σημαντικά ποσά που αφορούν υπηρεσίες (μη μισθωτικά στοιχεία) επειδή αυξάνουν την υποχρέωση της μίσθωσης αλλά σε περιπτώσεις με μικρή αξία μη μισθωτικών στοιχείων.

Ο μισθωτής δεν εφαρμόζει την εν λόγω πρακτική λύση στα ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 4.3.3 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα.

Ποσά πληρωτέα από τον μισθωτή για δραστηριότητες και δαπάνες οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή δεν πληρούν τα χαρακτηριστικά μίας μίσθωσης και αποτελούν μη μισθωτικά στοιχεία. Όμως εξετάζοντας το σύνολο της μίσθωσης μπορεί να θεωρηθούν μέρος της. Για παράδειγμα, ο εκμισθωτής μπορεί να περιλαμβάνει στο συνολικό πληρωτέο ποσό κάποια χρέωση για διοικητικά καθήκοντα, ή άλλες δαπάνες τις οποίες διενήργησε σε σχέση με τη μίσθωση και οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Τέτοιου είδους πληρωτέα ποσά δεν δημιουργούν χωριστό στοιχείο της μίσθωσης, αλλά θεωρούνται μέρος του συνολικού ανταλλάγματος το οποίο επιμερίζεται στα χωριστά στοιχεία τη σύμβασης.

Ο μισθωτής σε μια σύμβαση που περιέχει ένα μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, επιμερίζει το αντάλλαγμα της σύμβασης σε κάθε μισθωτικό στοιχείο με βάση τη σχετική αυτοτελή τιμή του μισθωτικού στοιχείου και τη σωρευτική αυτοτελή τιμή των μη μισθωτικών στοιχείων. Η σχετική αυτοτελής τιμή των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση την τιμή την οποία θα χρέωνε ο εκμισθωτής, ή άλλος παρόμοιος προμηθευτής, σε μια οικονομική οντότητα για το εν λόγω στοιχείο, ή παρόμοιο στοιχείο, χωριστά. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, ο μισθωτής εκτιμά την αυτοτελή τιμή μεγιστοποιώντας τη χρήση των παρατηρήσιμων πληροφοριών.

Ο εκμισθωτής σε μία σύμβαση που περιέχει μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο εκμισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 73-90 του ΔΠΧΑ 15.

Παράδειγμα Προσδιορισμών μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων σε μία σύμβαση (Προσαρμογή του παραδείγματος 12 του ΙΕ4 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Α μισθώνει από την εταιρεία Β ένα σκαπτικό όχημα, ένα φορτηγό και ένα σκαπτικό όχημα με μακρύ βραχίονα για να χρησιμοποιηθούν για 4 έτη σε μεταλλευτικές εργασίες της εταιρείας. Η εταιρεία Β αναλαμβάνει την συντήρηση αυτών των οχημάτων κατά την διάρκεια της σύμβασης. Το συνολικό εκτιμώμενο τίμημα της σύμβασης ανέρχεται στο ποσό των 640.000 ευρώ, με σταθερές καταβολές ανά έτος 160.000 ευρώ πλέον ένα κυμαινόμενο ποσό που εξαρτάται από τις ώρες εκτέλεσης της συντήρησης του σκαπτικού μηχανήματος με μακρύ βραχίονα. Οι κυμαινόμενες πληρωμές προσδιορίζονται ως καλύπτουν το 1% του κόστους αντικατάστασης του σκαπτικού μηχανήματος με μακρύ βραχίονα. Η εκτίμηση περιλαμβάνει το κόστος συντήρησης του κάθε μέρους του εξοπλισμού

Η εταιρεία Α αντιμετωπίζει λογιστικά τα μη μισθωτικά στοιχεία (υπηρεσίες συντήρησης) σε κάθε μίσθωση ξεχωριστά από τα στοιχεία της μίσθωσης και δεν έχει επιλέξει την πρακτική λύση να τα συμπεριλαμβάνει στην μίσθωση.

Η εταιρεία εκτιμά ότι σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά των το σκαπτικό όχημα, το φορτηγό και το σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 είναι το καθένα τους μία ξεχωριστή μίσθωση επειδή:

α). Η εταιρεία Α μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είτε μόνου του είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι και β) αν και η μίσθωση αφορά και τα τρία υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία, το καθένα τους ξεχωριστά δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση. Η δυνατότητα της Α να αντλήσει οφέλη από την μίσθωση του κάθε στοιχείου της μίσθωσης δεν εξαρτάται σημαντικά από την μίσθωση ή μη μίσθωση άλλου εξοπλισμού από την Β. Επομένως η Α συμπεραίνει ότι υφίστανται τρία μισθωτικά στοιχεία και τρία μη μισθωτικά στοιχεία (υπηρεσίες συντήρησης για το καθένα) στην σύμβαση και για τον προσδιορισμό της αξίας τους εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 επιμερίζοντας το αντάλλαγμα της σύμβασης σε κάθε μισθωτικό στοιχείο με βάση τη σχετική αυτοτελή τιμή του μισθωτικού στοιχείου και τη σωρευτική αυτοτελή τιμή των μη μισθωτικών στοιχείων. Η σχετική αυτοτελής τιμή των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση την τιμή την οποία θα χρέωνε ο εκμισθωτής, ή άλλος παρόμοιος προμηθευτής, σε μια οικονομική οντότητα για το εν λόγω στοιχείο, ή παρόμοιο στοιχείο, χωριστά. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, ο μισθωτής εκτιμά την αυτοτελή τιμή μεγιστοποιώντας τη χρήση των παρατηρήσιμων πληροφοριών. Αρκετοί προμηθευτές όπως η Β παρέχουν υπηρεσίες συντήρησης για το σκαπτικό όχημα και το φορτηγό. Συγχρόνως υπάρχουν αξίες στην αγορά που αφορούν μόνο την υποστήριξη για το καθένα από αυτά. Η εταιρεία Α έχει την δυνατότητα να προσδιορίσει με βάση τις συνθήκες της αγοράς των υπηρεσιών συντήρησης, με τους ίδιους όρους που υπάρχουν στην σύμβαση της μίσθωσης με την Β, την αξία της συντήρησης του σκαπτικού μηχανήματος στο ποσό των 37.000 ευρώ και του φορτηγού στο ποσό των 20.000 ευρώ. Το σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα είναι ένα όχημα που χρειάζεται υψηλή εξειδίκευση και άλλοι προμηθευτές δεν το εκμισθώνουν ή δεν παρέχουν υπηρεσίες συντήρησης για παρόμοια οχήματα. Εν τούτοις η Β παρέχει για 4 έτη υπηρεσίες συντήρησης στους πελάτες που αγοράζουν παρόμοια σκαπτικά μηχανήματα με μακρύ βραχίονα από την Β. Η αξία αυτών των υπηρεσιών συντήρησης ανέρχεται στο ποσό των 60.000 ευρώ για τα 4 έτη πλέον κυμαινόμενες πληρωμές που προσδιορίζονται ως το 1% του κόστους αντικατάστασης του σκαπτικού μηχανήματος με μακρύ βραχίονα. Επομένως Α εκτιμά το κόστος συντήρησης του σκαπτικού μηχανήματος με μακρύ βραχίονα στο ποσό των 60.000 ευρώ πλέον κυμαινόμενων ποσών. Η Α εκτίμησε με βάση τις αξίες στην αγορά καινούργιων οχημάτων τέτοιου είδους ως εξής σκαπτικό όχημα, 181000 ευρώ, φορτηγό 110000 ευρώ και σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα 232000 ευρώ.

Ο μισθωτής προσδιορίζει τις κυμαινόμενες πληρωμές των υπηρεσιών συντήρησης για το σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα ως μη μισθωτικό στοιχείο της μίσθωσης.

Η Α προσδιορίζει την σταθερή εκτίμηση του κόστους των μισθωτικών στοιχείων και μη μισθωτικών στοιχείων στην σύμβαση μίσθωσης ως εξής:

Στοιχείο	Σκαπτικό όχημα	Φορτηγό	Σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα	Σύνολο
Μισθωτικό στοιχείο	181000	110000	232000	523000
Μη μισθωτικό στοιχείο	37000	20000	60000	117000
Σύνολο				640000

Στην περίπτωση που η εκτίμηση του κόστους της σύμβασης ήταν συνολικά 680000 ευρώ (οι ετήσιες καταβολές θα ήταν 170000 ευρώ), ενώ τα επιμέρους στοιχεία της σύμβασης εάν ήταν σύμφωνα με τις τιμές στην αγορά όπως αναφέρονται ανωτέρω η κατανομή θα γινόταν ως εξής:

Στοιχείο	Αξία στην αγορά	% επί συνόλου	Με βάση την συνολική αξία της σύμβασης των 680000 ευρώ
Σκαπτικό όχημα	181.000,00	28,28%	192.312,50
Φορητό	110.000,00	17,19%	116.875,00
Σκαπτικό μηχάνημα με μακρύ βραχίονα	232.000,00	36,25%	246.500,00
Μη μισθωτικό στοιχείο	117.000,00	18,28%	124.312,50
Σύνολο	640.000,00	100,00%	680.000,00

5. Διάρκεια μίσθωσης

5.1 Καθορισμός αρχικής διάρκειας μίσθωσης

Η οικονομική οντότητα καθορίζει και εκτιμά την διάρκεια της μίσθωσης **ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης** κατά την οποία είναι εκτελεστή η σύμβαση, σε συνδυασμό με:

α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και

β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

Στην περίπτωση που μόνο ο εκμισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, **η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο την οποία καλύπτει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης από τον εκμισθωτή.**

Η διάρκεια μίσθωσης ξεκινά κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και περιλαμβάνει όλες τις δωρεάν χρονικές περιόδους τις οποίες παρέχει ο εκμισθωτής στον μισθωτή. Η μίσθωση παύει να είναι εκτελεστή όταν καθένας εκ του μισθωτή και του εκμισθωτή έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης χωρίς άδεια από το άλλο μέρος και χωρίς να απαιτείται να καταβάλει παρά μόνο μια αμελητέα ποινή.

Όταν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, η οικονομική οντότητα το λαμβάνει υπόψη κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης, κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, και εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει ή να μην ασκήσει, το δικαίωμά του, μεταξύ άλλων τις αναμενόμενες μεταβολές σε γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος. **Ενδεικτικά** αναφέρονται μερικά παραδείγματα παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων:

α) οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις για τις προαιρετικές χρονικές περιόδους σε σχέση με τους όρους της αγοράς, όπως:

- i) το ποσό των καταβολών για τη μίσθωση κατά οποιαδήποτε προαιρετική χρονική περίοδο·

- ii) το ποσό τυχόν κυμαινόμενων μισθωμάτων για τη μίσθωση ή άλλων ενδεχόμενων καταβολών, όπως καταβολές που απορρέουν από ποινές καταγγελίας και εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας· και
 - iii) οι όροι και προϋποθέσεις τυχόν δικαιωμάτων τα οποία μπορούν να ασκηθούν μετά τις αρχικές προαιρετικές περιόδους (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς το οποίο μπορεί να ασκηθεί στη λήξη μιας περιόδου παράτασης σε τιμή η οποία αυτή τη στιγμή είναι χαμηλότερη της αγοραίας)·
- β) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες έχουν διενεργηθεί (ή αναμένεται να διενεργηθούν) κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης και οι οποίες αναμένεται να οδηγήσουν σε σημαντικό οικονομικό όφελος για τον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
- γ) το κόστος που συνδέεται με την καταγγελία της μίσθωσης, όπως το κόστος διαπραγμάτευσης, επανεγκατάστασης ή προσδιορισμού άλλου υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου το οποίο θα είναι κατάλληλο για τις ανάγκες του μισθωτή, το κόστος ενσωμάτωσης ενός νέου περιουσιακού στοιχείου στις δραστηριότητες του μισθωτή, ή τυχόν ποινές καταγγελίας και παρόμοιες δαπάνες, περιλαμβανομένου του κόστους που συνδέεται με την επιστροφή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συμβατικά καθορισμένη κατάσταση ή τόπο·
- δ) η σημασία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τη δραστηριότητα του μισθωτή, λαμβάνοντας υπόψη, για παράδειγμα, εάν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι εξειδικευμένο, την τοποθεσία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και τη διαθεσιμότητα κατάλληλων εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων· και
- ε) οι προϋποθέσεις που συνδέονται με την άσκηση του δικαιώματος (δηλαδή εάν το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί μόνο εφόσον πληρούνται μία ή περισσότερες προϋποθέσεις) και την πιθανότητα πλήρωσης των προϋποθέσεων.

Στοιχεία με βάση αυτά μία οικονομική οντότητα μπορεί να θεωρήσει μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης είναι :

- α. Οι περιπτώσεις που τα δικαιώματα αυτά μπορούν να συνδυάζονται με ένα ή περισσότερα συμβατικά χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, μια εγγύηση υπολειμματικής αξίας) όπως ότι ο μισθωτής εγγυάται στον εκμισθωτή μια ελάχιστη ή σταθερή χρηματική απόδοση η οποία ουσιαστικά παραμένει αμετάβλητη ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη του δικαιώματος.
- β. Η παρελθούσα τακτική ενός μισθωτή σχετικά με τη χρονική περίοδο συνήθους χρήσης συγκεκριμένων ειδών περιουσιακών στοιχείων (είτε μισθωμένων είτε ιδιόκτητων) και οι οικονομικοί λόγοι που τον οδηγούν σε αυτή την τακτική ενδέχεται να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για να εκτιμηθεί εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα. Για παράδειγμα, εάν ο μισθωτής συνηθίζει να χρησιμοποιεί συγκεκριμένα είδη περιουσιακών στοιχείων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή εάν ο μισθωτής συνηθίζει να ασκεί συχνά δικαιώματα επί μισθώσεων συγκεκριμένων ειδών υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, ο μισθωτής εξετάζει τους οικονομικούς λόγους γι' αυτή την παρελθούσα τακτική όταν εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαια η άσκηση ενός δικαιώματος επί μισθώσεων των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.
- γ. Όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης, τόσο πιθανότερη είναι η άσκηση του δικαιώματος του μισθωτή για παράταση της μίσθωσης ή η μη άσκηση του δικαιώματος για καταγγελία της μίσθωσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το κόστος που συνδέεται με την αντικατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πιθανόν θα είναι αναλογικά μεγαλύτερο όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος.

5.2 Επανεκτίμηση διάρκειας μίσθωσης

Μετά την αρχική αναγνώριση ο μισθωτής επανεκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιη η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή η μη άσκηση του δικαιώματος καταγγελίας, **με την επέλευση σημαντικού γεγονότος ή σημαντικής μεταβολής των περιστάσεων** η οποία:

α) εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή· και

β) επηρεάζει το κατά πόσο ο μισθωτής είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης.

Ενδεικτικές περιπτώσεις **σημαντικών γεγονότων ή μεταβολών των περιστάσεων** που επηρεάζουν τις αποφάσεις του μισθωτή στην μεταγενέστερη επιμέτρηση:

α) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες δεν αναμενόταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και οι οποίες αναμένεται να αποφέρουν σημαντικό οικονομικό όφελος στον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·

β) η σημαντική τροποποίηση, ή προσαρμογή, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν αναμενόταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·

γ) η έναρξη υπομίσθωσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για χρονική περίοδο η οποία ξεπερνά τη λήξη της διάρκειας μίσθωσης η οποία είχε προηγουμένως καθοριστεί· και

δ) μια επιχειρηματική απόφαση του μισθωτή η οποία συνδέεται άμεσα με την άσκηση, ή τη μη άσκηση, ενός δικαιώματος (για παράδειγμα, η απόφαση παράτασης της μίσθωσης ενός συμπληρωματικού περιουσιακού στοιχείου, η απόφαση πώλησης ενός εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου ή ενός επιχειρηματικού τομέα στον οποίο απασχολείται το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης).

Η οικονομική οντότητα **αναθεωρεί τη διάρκεια μίσθωσης** εάν επέλθει μεταβολή στην αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης μεταβάλλεται όταν:

α) ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·

β) ο μισθωτής δεν ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·

γ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο υποχρεώνει συμβατικά τον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα· ή

δ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο απαγορεύει συμβατικά στον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα.

6. Αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση σύμβασης μίσθωσης

6.1 Μισθωτής

6.1.1 Αναγνώριση

Ο μισθωτής κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση.

6.1.2 Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Ο μισθωτής κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος, το οποίο αποτελείται από:

α) το ποσό της αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

β) τυχόν μισθώματα τα οποία καταβλήθηκαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα, μείον οποιαδήποτε κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί

γ) τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε ο μισθωτής και

δ) εκτίμηση του κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί ο μισθωτής προκειμένου να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο, να αποκαταστήσει τον χώρο όπου έχει τοποθετηθεί ή να αποκαταστήσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση στην οποία προβλέπεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της μίσθωσης, εκτός εάν το εν λόγω κόστος συνεπάγεται την παραγωγή αποθεμάτων ως αποτέλεσμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήση, που στην περίπτωση αυτή ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 Αποθέματα στο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται κατά μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο/ Οι υποχρεώσεις που αφορούν κόστος το οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο ή με το ΔΛΠ 2 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο μισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να επιβαρυνθεί με το εν λόγω κόστος είτε κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου είτε λόγω χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Αξία (κόστος) δικαιώμα τος χρήσης	=	Υποχρέωση από την μίσθωση	+	Αρχικές άμεσες δαπάνες	+	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης και αποκατάστασης	+	Μισθώματα τα οποία καταβλήθη καν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστε ρα	-	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
---	---	---------------------------------	---	------------------------------	---	---	---	--	---	--

6.1.2.1 Το κόστος του μισθωτή που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαπραγματευτεί τη μίσθωση πριν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο καταστεί διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή και ενδέχεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο να πρέπει να κατασκευαστεί ή να επανασχεδιαστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί από τον μισθωτή. Για τους λόγους αυτούς, ανάλογα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης, ο μισθωτής ενδέχεται να πρέπει να καταβάλλει ποσά τα οποία αφορούν την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου, το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου, αντιμετωπίζει λογιστικά το εν λόγω κόστος εφαρμόζοντας άλλα ισχύοντα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 16. **Το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει καταβολές του μισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.** Οι καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θεωρούνται καταβολές για τη μίσθωση ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής τους.

6.1.3 Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

Ο μισθωτής κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση **στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή.** Τα μισθώματα προεξοφλούνται με **το τεκμαρτό επιτόκιο** της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. (το επιτόκιο το οποίο εξισώνει την παρούσα αξία α) των μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με το άθροισμα i) της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικής άμεσης δαπάνης του εκμισθωτή) Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί **το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού** του μισθωτή (το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).

Τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων τα οποία, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτα), μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης·

β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (για παράδειγμα, καταβολές οι οποίες συνδέονται με τον δείκτη τιμών καταναλωτή ή με κάποιο επιτόκιο αναφοράς (όπως το LIBOR), ή καταβολές οι οποίες είναι κυμαινόμενες και αποτυπώνουν τις μεταβολές των τιμών ενοικίων στην αγορά.)

γ) τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβάλλει ο μισθωτής βάσει των εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας·

- δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που αναφέρονται και στον καθορισμό της διάρκειας της μίσθωσης)· και
- ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων

Υποχρέωση από την μίσθωση στην παρούσα αξία τους	=	Σταθερά μισθώματα (πλέον των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) <u>μειωμένα</u> κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	+	Βέβαια κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	+	Ποσά εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας	+	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώματος αγοράς	+	Ποινή για καταγγελία της μίσθωσης
--	---	---	---	---	---	-------------------------------------	---	---	---	-----------------------------------

6.1.3.1 Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα

Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα είναι αυτά που αφορούν καταβολές **οι οποίες, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτες**. Για παράδειγμα, ουσιαστικά σταθερά μισθώματα υπάρχουν εάν:

α) οι καταβολές **είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών**. Δηλαδή αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρήτρες μεταβλητότητας οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα αυτών των τύπων καταβολών:

i) καταβολές οι οποίες πρέπει να γίνουν μόνο εάν το περιουσιακό στοιχείο αποδειχθεί ικανό να λειτουργεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ή εάν επέλθει ένα γεγονός για το οποίο δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα να μην επέλθει: ή

ii) καταβολές οι οποίες είναι αρχικά δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία συνδέονται με τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αλλά των οποίων η μεταβλητότητα θα καθοριστεί σε κάποιο χρονικό σημείο μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου οπότε και οι καταβολές θα γίνουν σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές γίνονται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν καθοριστεί η μεταβλητότητα.

β) υπάρχουν περισσότερες από μία **σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά μόνο μία εξ αυτών είναι ρεαλιστική**. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η ρεαλιστική σειρά καταβολών αντιστοιχεί στα μισθώματα.

γ) υπάρχουν περισσότερες από μία **σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά πρέπει να πραγματοποιήσει τουλάχιστον μία εξ αυτών**. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η σειρά καταβολών με το χαμηλότερο συνολικό ποσό (μετά από προεξόφληση) αντιστοιχεί στα μισθώματα.

6.1.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης **με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν:**

- 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.

Για την εφαρμογή της μεθόδου κόστους, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης **στο κόστος:**

α) μειωμένο κατά τις τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης· και

β) προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.

Κατά την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια, **με την επιφύλαξη ότι εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή** έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανakλά την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης.

Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

6.1.5 Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής **επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:**

α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση·

β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων· και

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα.

Οι τόκοι επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση για κάθε περίοδο της διάρκειας της μίσθωσης ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή ενός σταθερού περιοδικού επιτοκίου επί

του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης από τη μίσθωση. Το περιοδικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο είναι

α. το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή

ή κατά περίπτωση

β. το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, εκτός εάν το κόστος περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων, αμφότερα τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση· και

β) τα κυμαινόμενα επιτόκια τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην περίοδο κατά την οποία επήλθε το γεγονός ή ο όρος ενεργοποίησης αυτών των καταβολών.

6.1.5.1 Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, έτσι ώστε να αποτυπωθούν οι μεταβολές των μισθωμάτων. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης. Ωστόσο, εάν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης μηδενίζεται και υπάρχει περαιτέρω μείωση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει το υπολειπόμενο ποσό της επανεπιμέτρησης στα αποτελέσματα.

Οι περιπτώσεις επανεκτίμησης μπορούν να αναλυθούν ως εξής ;

α. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, εάν:

i) έχει επέλθει μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση την αναθεωρημένη διάρκεια μίσθωσης· ή

ii) έχει επέλθει μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αφού έχουν ληφθεί υπόψη τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αφορούν την εκτίμηση της συμβάσεως της μισθώσεως στο πλαίσιο ενός δικαιώματος αγοράς.

Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα πληρωτέα ποσά σύμφωνα με το δικαίωμα αγοράς.

Για τις ανωτέρω περιπτώσεις μεταβολής των όρων της σύμβασης για την μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης και την μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς ο μισθωτής προσδιορίζει το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την

ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

β. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση **προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα**, εάν:

i) **έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας**. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·

ii) **έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών**, όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματα μόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή, όταν ισχύσει η προσαρμογή στα μισθώματα). Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης με βάση τις αναθεωρημένες συμβατικές καταβολές.

Για την μεταβολή **στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας και στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο** ο μισθωτής χρησιμοποιεί **το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο**, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής **χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο**.

Παράδειγμα Επιμέτρηση μισθωτή και λογιστική αντιμετώπιση μεταβολής στους όρους της σύμβασης (Προσαρμογή του παραδείγματος 13 του IΕ5 του ΔΠΧΑ16)

Μέρος 1 Αρχική αναγνώριση του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης της μίσθωσης.

Η εταιρεία Κ συνάπτει με την εταιρεία Ζ μία σύμβαση μίσθωσης διάρκειας 10 ετών. Για την χρήση ενός ορόφου κτηρίου με την δυνατότητα να επεκτείνει την μίσθωση για άλλα πέντε έτη. Οι πληρωμές για την μίσθωση είναι 50,000 ευρώ το έτος (ετήσιο μίσθωμα) για την μίσθωση με τους αρχικούς όρους (5 πρώτα έτη) και 55,000 ευρώ το έτος για την περίοδο που αφορά η ανανέωση. Όλες οι πληρωμές πραγματοποιούνται στην αρχή του κάθε έτους. Για την απόκτηση της μίσθωσης η Κ πραγματοποίησε αρχικές δαπάνες 20.000 ευρώ από τα οποία 15.000 αφορούν πληρωμή στον προηγούμενο ενοικιαστή που χρησιμοποιούσε τον όροφο του κτιρίου και 5.000 ευρώ σχετίζονται με προμήθεια στον μεσίτη που διαπραγματεύτηκε την μίσθωση. Ως κίνητρο προς την Κ για να συνάψει την μίσθωση η Ζ συμφώνησε να αποζημιώσει την Κ για τα 5.000 ευρώ του μεσίτη και να προβεί σε βελτιώσεις στον όροφο αξίας 7.000 ευρώ

Στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης η Κ συμπεραίνει ότι δεν είναι βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα επέκτασης της μίσθωσης επομένως καθορίζει την μίσθωση στα 10 έτη. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν προσδιορίζεται εύκολα από την σύμβαση. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ είναι 5% το έτος, το οποίο αντιπροσωπεύει το σταθερό επιτόκιο με το οποίο μπορεί να δανειστεί η Κ ένα ποσό αντίστοιχο με την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου στο ίδιο νόμισμα για 10 έτη με παρόμοιους όρους αποπληρωμής και εγγυήσεων.

Στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης η Κ πραγματοποιεί την πληρωμή του πρώτου έτους, πραγματοποιεί τα άμεσα κόστη και λαμβάνει τα κίνητρα από την Ζ και επιμετρά την

υποχρέωση μίσθωσης στην παρούσα αξία των 9 εναπομεινάντων πληρωμών των 50.000 ευρώ προεξοφλημένων με 5% ανά έτος το οποίο αντιστοιχεί σε ποσό 355.391 ευρώ (Παρούσα αξία μισθωμάτων $=PV(5\%;9;-50000)$) ή $ΠΑ=(50000*((1-((1+0,05)^{-9}))/0,05))$) και περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης:

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. έναρξης της μισθ. περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
420.391,00	355.391,00	20.000,00	0,00	50.000,00	-5.000,00

Η Κ αρχικά αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και υποχρέωση σε σχέση με την μίσθωση ως εξής:

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	405.391	$=(355391+50000)$
Υποχρέωσης μίσθωσης		355.391
Χρηματικά διαθέσιμα		50.000
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	20.000	
Χρηματικά διαθέσιμα		20.000
(άμεσα κόστη)		
Χρηματικά διαθέσιμα	5.000	
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (κίνητρα μίσθωσης)		5.000

Υποχρέωση μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
			(α-β)	(α-β) X 5%	(α-β+δ)
				5,00%	
1	355.391		355.391	17.770	373.161
2	373.161	50000	323.161	16.158	339.319
3	339.319	50000	289.319	14.466	303.785
4	303.785	50000	253.785	12.689	266.474
5	266.474	50000	216.474	10.824	227.297
6	227.297	50000	177.297	8.865	186.162
7	186.162	50000	136.162	6.808	142.970
8	142.970	50000	92.970	4.649	97.619
9	97.619	50000	47.619	2.381	50.000
10	50.000	50000	0	0	0

Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης θα γίνει στην διάρκεια της μίσθωσης των 10 ετών.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
1	420.391,00	42.039,10	378.351,90
2	378.351,90	42.039,10	336.312,80
3	336.312,80	42.039,10	294.273,70
4	294.273,70	42.039,10	252.234,60
5	252.234,60	42.039,10	210.195,50
6	210.195,50	42.039,10	168.156,40
7	168.156,40	42.039,10	126.117,30
8	126.117,30	42.039,10	84.078,20
9	84.078,20	42.039,10	42.039,10
10	42.039,10	42.039,10	0,00

Η Κ αντιμετωπίζει λογιστικά τα κίνητρα μίσθωσης βελτιώσεων από την Ζ σύμφωνα με τα σχετικά πρότυπα και όχι στην μίσθωση επειδή το συγκεκριμένο κόστος πραγματοποιείται στο ακίνητο και δεν συμπεριλαμβάνεται από την Κ στο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης.

Μέρος 2 Μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστική αντιμετώπιση αλλαγής στους όρους της σύμβασης

Στο έκτο έτος της μίσθωσης η Κ αποκτά την εταιρεία Δ. Η εταιρεία Δ μισθώνει έναν όροφο σε άλλο κτίριο και η μίσθωση αυτή έχει όρο διακοπής ο οποίος είναι εκτελέσιμος από την εταιρεία Δ. Επακόλουθο της απόκτησης της Δ είναι η εταιρεία Κ να χρειάζεται δύο ορόφους σε ένα κτίριο που να διευκολύνει τις εργασίες της και το εργατικό δυναμικό της. Για να ελαχιστοποιήσει τα κόστη η Κ συνάπτει μία ξεχωριστή σύμβαση μίσθωσης 8 ετών για έναν άλλο όροφο στο κτίριο που είναι και ο οποίος θα είναι διαθέσιμος για χρήση στο τέλος του έβδομου έτους και αποφασίζει να εξασκήσει τον όρο διακοπής της μίσθωσης της εταιρείας Δ με επίδραση στην αρχή του όγδοου έτους. Η μεταφορά του προσωπικού της Δ στο ίδιο κτίριο που χρησιμοποιεί η Κ δημιουργεί κίνητρο για την Κ να επεκτείνει την αρχική της μίσθωση στο τέλος της περιόδου μίσθωσης των 10 ετών.

Η απόκτηση της εταιρείας Δ και η μεταφορά του προσωπικού της είναι σημαντικό γεγονός για την Κ και δημιουργεί ως αποτέλεσμα ότι εύλογα βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα επέκτασης της μίσθωσης το οποίο δεν είχε συμπεριλάβει στον καθορισμό της διάρκειας της μίσθωσης.

Αυτό συμβαίνει επειδή ο αρχικός όροφος της μίσθωσης έχει μεγαλύτερη χρησιμότητα (και παρέχει μεγαλύτερα οφέλη) στην Κ από εναλλακτικές περιπτώσεις περιουσιακών στοιχείων που θα μπορούσε να μισθώσει με ίδιο αριθμό πληρωμών μίσθωσης για την περίοδο επέκτασης. Η Κ θα έπρεπε να πραγματοποιήσει πρόσθετα κόστη εάν μίσθωνε παρόμοιο όροφο σε άλλο κτίριο επειδή το εργατικό δυναμικό της θα ήταν σε διαφορετικά κτίρια.

Από το τέλος του έκτου έτους η Κ συμπεραίνει ότι είναι εύλογα βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα επέκτασης της αρχικής μίσθωσης ως αποτέλεσμα της απόκτησης και της μεταφοράς της εταιρείας Δ.

Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στο τέλος του έκτου έτους είναι 6% ανά έτος το οποίο αντιπροσωπεύει το σταθερό επιτόκιο με το οποίο η Κ μπορεί να δανειστεί ένα ίδιο ποσό με την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, στο ίδιο νόμισμα για εννέα έτη και με παρόμοια

εγγύηση που περιμένει να δαπανήσει για τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ομοιόμορφα σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης. Η απόσβεση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ακολουθεί την ευθεία σταθερή μέθοδο.

Στο τέλος του έκτου έτους πριν την λογιστική καταχώριση των αλλαγών στους όρους της σύμβασης, η υποχρέωση της μίσθωσης είναι 186.162 ευρώ (η παρούσα αξία των τεσσάρων εναπομεινάντων πληρωμών των 50.000 ευρώ, προεξοφλημένες με 5% ανά έτος το επιτόκιο στην αρχή της σύμβασης), έξοδα τόκων 8.865 ευρώ αναγνωρίστηκαν στο έκτο έτος και η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εμφανίζει 168.157 ευρώ.

Η Κ επανεκτιμά την υποχρέωση της μίσθωσης στην παρούσα αξία των τεσσάρων πληρωμών των 50.000 ευρώ και των πέντε πληρωμών των 55.000 ευρώ, προεξοφλημένες με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο 6% για κάθε έτος, οποία ανέρχεται στο ποσό των 378.174 ευρώ που ισούται με την πληρωμή των 50.000 ευρώ στην αρχή του έβδομου έτους πλέον την παρούσα αξία των τριών μελλοντικών πληρωμών των 50.000 ευρώ και των πέντε πληρωμών των 55.000 ευρώ ανά έτος με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο 6% (=50.000+328.174 ΠΑ μισθωμάτων των 8 συνολικά έως την λήξη).

Η Κ προσαυξάνει την υποχρέωση μίσθωσης με αξία 192.012 ευρώ η οποία αντιπροσωπεύει την διαφορά της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης μίσθωσης 378.174 ευρώ και την προηγούμενη μεταφερόμενη αξία της υποχρέωσης μίσθωσης 186.162 ευρώ, η προσαρμογή αυτή πραγματοποιείται με μεταβολή της αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ώστε να αποτυπώνει το πρόσθετο κόστος του δικαιώματος χρήσης:

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	192.012
Υποχρέωσης μίσθωσης	192.012

Με την επανεκτίμηση η Κ στο υπόλοιπο της αξίας περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης είναι 360.169 ευρώ (168.157 + 192.012). Από την αρχή του έβδομου έτους η Κ υπολογίζει τα έξοδα τόκων στην υποχρέωση μίσθωσης με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο 6%.

Υποχρέωση μίσθωσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 6%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
			(α-β)	(α-β) X 6%	(α-β+δ)
				6,00%	
7	378.174	50000	328.174	19.690	347.864
8	347.864	50000	297.864	17.872	315.736
9	315.736	50000	265.736	15.944	281.680
10	281.680	50000	231.680	13.901	245.581
11	245.581	55000	190.581	11.435	202.016
12	202.016	55000	147.016	8.821	155.837
13	155.837	55000	100.837	6.050	106.887
14	106.887	55000	51.887	3.113	55.001
15	55.000	55000	0	0	0

Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση, στην αναπροσαρμοσμένη αξία θα γίνει με βάση τα έτη έως την λήξη της μίσθωσης με την ευθεία μέθοδο (εννέα έτη)

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
7	360.169	40.019	320.150
8	320.150	40.019	280.132
9	280.132	40.019	240.113
10	240.113	40.019	200.094
11	200.094	40.019	160.075
12	160.075	40.019	120.057
13	120.057	40.019	80.038
14	80.038	40.019	40.019
15	40.019	40.019	0

Παράδειγμα Κυμαινόμενες πληρωμές μίσθωσης που εξαρτώνται από έναν δείκτη και κυμαινόμενες πληρωμές μίσθωσης που συνδέονται με πωλήσεις (Προσαρμογή του παραδείγματος 14 του ΙΕ6 του ΔΠΧΑ16)

Κυμαινόμενες πληρωμές μίσθωσης που εξαρτώνται από έναν δείκτη

Η εταιρεία Κ συνάπτει μία σύμβαση μίσθωσης με την εταιρεία Ζ διάρκειας 10 ετών για την χρήση καταστήματος με ετήσιες πληρωμές 50.000 ευρώ (ετήσιο μίσθωμα) πληρωτέες την αρχή του έτους. Η σύμβαση προσδιορίζει ότι οι πληρωμές της μίσθωσης θα προσαυξάνονται ανά δύο έτη με βάση τον δείκτη του καταναλωτή για τους προηγούμενους 24 μήνες. Ο δείκτης του καταναλωτή στην έναρξη της σύμβασης είναι 125. Για λόγους ευκολίας δεν αναφέρονται αρχικά άμεσα κόστη για την μίσθωση. Το τεκμαρτό επιτόκιο δεν είναι εύκολο να καθοριστεί από την σύμβαση. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ είναι 5% το έτος, το οποίο αντιπροσωπεύει το σταθερό επιτόκιο με το οποίο μπορεί να δανειστεί η Κ ένα ποσό αντίστοιχο με την αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου στο ίδιο νόμισμα για 10 έτη με παρόμοιους όρους αποπληρωμής και εγγυήσεων.

Στην ημερομηνία έναρξης της σύμβασης η Κ καταβάλλει την πληρωμή του πρώτου έτους και επιμετρά την υποχρέωση της μίσθωσης στην παρούσα αξία των εναπομεινάντων εννέα πληρωμών των 50.000 ευρώ προεξοφλημένη με επιτόκιο 5% ανά έτος και η οποία είναι 355.391 ευρώ ($PIA = PV(5\%;9;-50000)$ ή $PIA = (50000 * ((1 - (1 + 0,05)^{-9}) / 0,05))$), ενώ αξία το περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης είναι:

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. έναρξης της μισθ. περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
405.391,00	355.391,00	0,00	0,00	50.000,00	0,00

Η υποχρέωση της μίσθωσης και η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης καταχωρείται ως εξής:

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	405.391
Υποχρέωσης μίσθωσης	355.391
Χρηματικά διαθέσιμα	50.000

Η Κ αναμένει να αποκτήσει από την χρήση του περιουσιακού στοιχείου οικονομικά οφέλη ομοιόμορφα σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ακολουθεί την ευθεία σταθερή μέθοδο.

Υποχρέωσης μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
			(α-β)	(α-β) X 5%	(α-β+δ)
				5,00%	
1	355.391		355.391	17.770	373.161
2	373.161	50000	323.161	16.158	339.319
3	339.319	50000	289.319	14.466	303.785
4	303.785	50000	253.785	12.689	266.474
5	266.474	50000	216.474	10.824	227.297
6	227.297	50000	177.297	8.865	186.162
7	186.162	50000	136.162	6.808	142.970
8	142.970	50000	92.970	4.649	97.619
9	97.619	50000	47.619	2.381	50.000
10	50.000	50000	0	0	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
1	405.391	40.539	364.852
2	364.852	40.539	324.313
3	324.313	40.539	283.774
4	283.774	40.539	243.235
5	243.235	40.539	202.696
6	202.696	40.539	162.156
7	162.156	40.539	121.617
8	121.617	40.539	81.078
9	81.078	40.539	40.539
10	40.539	40.539	0

Κατά την διάρκεια των δύο ετών η Κ αναγνωρίζει σωρευτικά σχετικά με την μίσθωση

Τόκοι	33.928
Υποχρέωσης μίσθωσης	33.928

Αποσβέσεις ΠΣ με δικαίωμα χρήσης	81.078	$(405391 \div 10 \times 2)$
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	81.078	

Στην αρχή του δεύτερου έτους η Κ καταβάλλει την πληρωμή του δεύτερου έτους

Υποχρέωσης μίσθωσης	50.000	
Χρηματικά διαθέσιμα (εξόφληση 2ου έτους)	50.000	

Στην αρχή του τρίτου έτους πριν την μεταβολή των μελλοντικών πληρωμών μίσθωσης, ως αποτέλεσμα από την μεταβολή του δείκτη τιμών καταναλωτή, και την καταβολή της πληρωμής του τρίτου έτους, η υποχρέωση μίσθωσης είναι 339.319 ευρώ (η παρούσα αξία των οκτώ πληρωμών των 50.000 προεξοφλημένες με επιτόκιο 5% το έτος $(=355391 + 33928 - 50000)$).

Στην έναρξη του τρίτου έτους της μίσθωσης ο δείκτης τιμής καταναλωτή είναι 135, η πληρωμή του τρίτου έτους προσαρμόζεται με αυτήν και είναι 54.000 ευρώ $(50.000 \times 135 \div 125)$. Επειδή υπάρχει μεταβολή στις μελλοντικές πληρωμές ως αποτέλεσμα της μεταβολής του δείκτη τιμής καταναλωτή που επιδρά σε αυτές. Η Κ θα επανεπιμετρήσει την υποχρέωση της μίσθωσης ώστε να αποτυπώνει την παρούσα αξία των οκτώ αναθεωρημένων πληρωμών των 54.000 ευρώ ανά έτος. Η Κ για την επανεπιμέτρηση υποχρέωσης και για την προεξόφληση της χρησιμοποιεί το μη μεταβαλλόμενο επιτόκιο 5% (της αρχικής επιμέτρησης), η αναθεωρημένη ανέρχεται στο ποσό των 366.464 ευρώ που ισούται με την πληρωμή των 54.000 ευρώ στην αρχή του τρίτου έτους πλέον την παρούσα αξία των επτά μελλοντικών πληρωμών των 54.000 ευρώ ανά έτος με επιτόκιο 5% $(=54.000+312.464$ ΠΑ μισθωμάτων των 7 συνολικά έως την λήξη). Η Κ αυξάνει την υποχρέωση κατά 27.145 ευρώ, η οποία αντιπροσωπεύει την διαφορά της επανεπιμετρησης της υποχρέωσης μίσθωσης 366.464 ευρώ και την προηγούμενη μεταφερόμενη αξία της υποχρέωσης μίσθωσης των 339.319 ευρώ, η προσαρμογή αυτή πραγματοποιείται με μεταβολή της αξίας της του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ώστε να αποτυπώνει το πρόσθετο κόστος του δικαιώματος χρήσης:

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	27.145	
Υποχρέωσης μίσθωσης	27.145	

Η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης μετά την προσαρμογή θα ανέρχεται στο ποσό των 351.458 ευρώ $(324.313$ αξία έναρξης έτους $+27.145$ αξία προσαρμογής).

Η υποχρέωση της μίσθωσης και η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης διαμορφώνονται ως

Υποχρέωση μίσθωσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)
			(α-β)	(α-β) X 5%	(α-β+δ)
				5,00%	
3	366.464	54000	312.464	15.623	328.087
4	328.087	54000	274.087	13.704	287.792

5	287.792	54000	233.792	11.690	245.481
6	245.481	54000	191.481	9.574	201.055
7	201.055	54000	147.055	7.353	154.408
8	154.408	54000	100.408	5.020	105.428
9	105.428	54000	51.428	2.571	54.000
10	54.000	54000	0	0	0

Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση, στην αναπροσαρμοσμένη αξία θα γίνει με βάση τα έτη έως την λήξη της μίσθωσης με την ευθεία μέθοδο (οκτώ έτη)

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
3	351.458	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

Στην έναρξη του τρίτου έτους της μίσθωσης καταβάλλει την πληρωμή του τρίτου έτους

Υποχρέωσης μίσθωσης	54.000
Χρηματικά διαθέσιμα	54.000
(εξόφληση 3ου έτους)	

Κυμαινόμενες πληρωμές μίσθωσης που συνδέονται με πωλήσεις

Υποθέτουμε ότι ισχύουν τα ίδια που αναφέρονται και στο ανωτέρω παράδειγμα εκτός από ότι η Κ κάνει και επιπλέον μεταβλητές πληρωμές για κάθε έτος της μίσθωσης, οι οποίες καθορίζονται ως 1% των πωλήσεων της Κ από το μισθωμένο κατάστημα.

Στην ημερομηνία έναρξης η Κ θα υπολογίσει την αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση της μίσθωσης όπως και στο ανωτέρω παράδειγμα επειδή οι κυμαινόμενες πληρωμές είναι συνδεδεμένες με μελλοντικές πωλήσεις και δεν πληρούν τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ16 για τις πληρωμές μίσθωσης. Επομένως αυτές οι πληρωμές δεν συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης της μίσθωσης.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	405.391
Υποχρέωσης μίσθωσης	355.391
Χρηματικά διαθέσιμα (εξ 1 ^{ου} έτους)	50.000

Η συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ετήσια βάση. Κατά το πρώτο έτος της μίσθωσης πραγματοποιήθηκαν από το κατάστημα πωλήσεις ύψους 600.000 ευρώ. Η Κ θα υπολογίσει ένα επιπλέον έξοδο ποσού 6.000 ευρώ ($600.000 \times 1\%$), το οποίο η Κ θα αναγνωρίσει στα αποτελέσματα του πρώτου έτους της μίσθωσης.

6.1.5.2 Τροποποιήσεις της μίσθωσης

Η τροποποίηση της μίσθωσης ανάλογα τις περιστάσεις και τις προϋποθέσεις αντιμετωπίζεται ή σαν χωριστή μίσθωση ή σαν τροποποίηση της υπάρχουσας.

Ο μισθωτής **αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση** της μίσθωσης **ως χωριστή μίσθωση**, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και
- β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.

Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης ο μισθωτής:

- α) επιμερίζει το αντάλλαγμα στην τροποποιημένη σύμβαση (μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία, πρακτική λύση κ.τ.λ.)·
- β) καθορίζει τη διάρκεια μίσθωσης της τροποποιημένης και
- γ) επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα **με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο**. Το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται ως το **τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια** μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το **διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης**, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως εξής: α) μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, στην περίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης η οποία μειώνει το αντικείμενο της μίσθωσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης· β) προσαρμόζει αντίστοιχα το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης για οποιαδήποτε άλλη τροποποίηση της μίσθωσης.

Πίνακας επίπτωσης τροποποίησης της μίσθωσης που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση	
Στην περίπτωση που η τροποποίηση αφορά την μερική ή ολική λύση της μίσθωσης (διάρκεια, αντάλλαγμα κ.τ.λ.) ο μισθωτής	- μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης. - μειώνει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης ώστε να αντανakλάται η σχετική μείωση - αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μείωση της μίσθωσης· - επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, που προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα και αναπροσαρμόζει με αυτήν την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Λοιπές περιπτώσεις	- επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, που προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, -αναπροσαρμόζει με αυτήν την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης
--------------------	--

Παράδειγμα Τροποποίηση μίσθωσης που αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή μίσθωση (Προσαρμογή του παραδείγματος 15 του ΙΕ7 του ΔΠΧΑ16).

Η εταιρεία Κ συνάπτει με την εταιρεία Ζ μία σύμβαση μίσθωσης διάρκειας 10 ετών, για την χρήση χώρου 2000 τετραγωνικών μέτρων ενός για στέγαση γραφείων της. Στην αρχή του έκτου έτους η Κ και η Ζ συμφωνούν να τροποποιήσουν την μίσθωση για τα εναπομείναντα πέντε έτη και να συμπεριλάβουν μία πρόσθετη μίσθωση χώρου επιπλέον 1000 τετραγωνικών μέτρων στο ίδιο κτίριο. Ο πρόσθετος χώρος θα είναι διαθέσιμος στην αρχή του δεύτερου εξαμήνου του έκτου έτους. Η Κ εκτίμησε ότι με αυτήν την προσθήκη στην μίσθωση των επιπλέον 1000 τ.μ. αποφεύγει τα άμεσα κόστη που θα είχε σαν νέα σύμβαση μίσθωσης. Η Κ αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση (προσθήκη 1000 τ.μ.) ως ξεχωριστή μίσθωση από την αρχική μίσθωση των 10 ετών, επειδή η τροποποίηση δίνει στην Κ ένα πρόσθετο δικαίωμα χρήσης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο και το αντάλλαγμα για την μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης. Στην έναρξη της νέας μίσθωσης η Κ αναγνωρίζει ένα νέο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και μία υποχρέωση μίσθωσης, σχετικά με την πρόσθετη μίσθωση των 1000 τ.μ. Η Κ δεν θα κάνει καμία προσαρμογή στην αρχική μίσθωση των 2000 τ.μ. σαν αποτέλεσμα της τροποποίησής.

Παράδειγμα Τροποποίηση μίσθωσης που αντιμετωπίζεται ως επέκταση των συμβατικών όρων (Προσαρμογή του παραδείγματος 16 του ΙΕ7 του ΔΠΧΑ16).

Η εταιρεία Κ συνάπτει με την εταιρεία Ζ μία σύμβαση μίσθωσης διάρκειας 10 ετών, για την χρήση χώρου 6000 τετραγωνικών μέτρων για στέγαση γραφείων της. Το ετήσιο μίσθωμα είναι 100.000 ευρώ καταβλητέο στο τέλος κάθε έτους. Το τεκμαρτό επιτόκιο δεν προσδιορίζεται εύκολα από την σύμβαση. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης είναι 6%, ετήσιο. Στην αρχή του έβδομου έτους η Κ και η Ζ συμφωνούν να τροποποιήσουν την αρχική σύμβαση μίσθωσης επεκτείνοντας την διάρκεια της για τέσσερα έτη, το ετήσιο μίσθωμα παραμένει 100.000 ευρώ (έβδομο έως δέκατο τέταρτο έτος). Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στην ημερομηνία έναρξης του έβδομου έτους της μίσθωσης είναι ετήσιο 7%. Η παρούσα αξία στην έναρξη της χρήσης για τις ετήσιες πληρωμές των 100.000 ευρώ ανέρχεται στο ποσό των 736.009 ευρώ ($PIA = PV(6\%; 10; -100000)$).

Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης,	Τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ
0,00	0,00	0,00	0,00	736.009,00	736.009,00

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. έναρξης της μισθ. περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
736.009,00	736.009,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης

736.009

Υποχρέωσης μίσθωσης

736.009

Υποχρέωσης μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 6%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 6%	(α+γ-β)
			6,00%	
1	736.009	100000	44.161	680.170
2	680.170	100000	40.810	620.980
3	620.980	100000	37.259	558.238
4	558.238	100000	33.494	491.733
5	491.733	100000	29.504	421.237
6	421.237	100000	25.274	346.511
7	346.511	100000	20.791	267.302
8	267.302	100000	16.038	183.340
9	183.340	100000	11.000	94.340
10	94.340	100000	5.660	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
1	736.009	73.601	662.408
2	662.408	73.601	588.807
3	588.807	73.601	515.206
4	515.206	73.601	441.605
5	441.605	73.601	368.005
6	368.005	73.601	294.404
7	294.404	73.601	220.803
8	220.803	73.601	147.202
9	147.202	73.601	73.601
10	73.601	73.601	0

Στην ημερομηνία της ισχύος της τροποποίησης (έβδομο έτος) η Κ επανεπιμετρά την υποχρέωση μίσθωσης για τα εναπομείναντα οκτώ έτη σύμφωνα με τους τροποποιημένους όρους με ετήσιο μίσθωμα 100.000 ευρώ και με προεξοφλητικό επιτόκιο το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της ημερομηνίας τροποποίησης, το ετήσιο 7% . Η τροποποιημένη υποχρέωση της μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 597.130 ευρώ ($PIA = PV(7\%;8;-100000)$). Η υποχρέωση της

μίσθωσης πριν την τροποποίηση (συμπεριλαμβανομένων των τόκων έως το τέλος του έκτου έτους) ανέρχεται στο ποσό των 346.511 ευρώ. Η Κ αναγνωρίζει την διαφορά μεταξύ του υπολοίπου της υποχρέωσης στο τέλος του έκτου έτους και της τροποποιημένης υποχρέωσης μίσθωσης, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 250.619 ευρώ, σαν αναπροσαρμογή της αξίας χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	250.619
Υποχρέωσης μίσθωσης	250.619

Η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης πριν την τροποποίηση (αρχή του έβδομου έτους) είναι 294.404 ευρώ και η οποία μετά την αναπροσαρμογή με τις 250.619 ευρώ θα είναι 545.023 ευρώ η οποία θα αποσβεστεί στην υπολειπόμενη διάρκεια της μίσθωσης (οκτώ έτη).

Υποχρέωση μίσθωσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 7%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 7%	(α+γ-β)
			7,00%	
7	597.130	100000	41.799	538.929
8	538.929	100000	37.725	476.654
9	476.654	100000	33.366	410.020
10	410.020	100000	28.701	338.721
11	338.721	100000	23.710	262.432
12	262.432	100000	18.370	180.802
13	180.802	100000	12.656	93.458
14	93.458	100000	6.542	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
7	545.023	68.128	476.895
8	476.895	68.128	408.767
9	408.767	68.128	340.639
10	340.639	68.128	272.512
11	272.512	68.128	204.384
12	204.384	68.128	136.256
13	136.256	68.128	68.128
14	68.128	68.128	0

Παράδειγμα Τροποποίηση με μείωση μίσθωσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 17 του ΙΕ7 του ΔΠΧΑ16)

Η εταιρεία Κ συνάπτει μία σύμβαση μίσθωσης με την εταιρεία Ζ διάρκειας δέκα ετών για την μίσθωση 5000 τ.μ. για χρήση γραφείων. Οι ετήσιες πληρωμές (μισθώματα) είναι 50.000 καταβαλλόμενες στο τέλος του κάθε έτους. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί από την σύμβαση. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ είναι 6% ανά έτος.

Στην αρχή του έκτου έτους, η Κ και Ζ συμφωνούν να τροποποιήσουν την σύμβαση μίσθωσης από το τέλος του πρώτου εξαμήνου του έκτου έτους και να περιορισθεί η μίσθωση στην χρήση μόνο 2500 τ.μ. Οι ετήσιες πληρωμές (μισθώματα) από το έκτο έτος έως και το δέκατο έτος είναι 30.000 ευρώ ανά έτος. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στην αρχή του έκτου έτους είναι 5% ανά έτος.

Η υποχρέωσης της μίσθωσης στην έναρξης της μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 368.004 ευρώ ($PIA = PV(6\%;10;-50000)$) και η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ως εξής:

Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης,	Τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ
0,00	0,00	0,00	0,00	368.004,00	368.004,00

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. έναρξης της μισθ. περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
368.004,00	368.004,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης

368.004

Υποχρέωσης μίσθωσης

368.004

Υποχρέωση μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 6%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 6%	(α+γ-β)
			6,00%	
1	368.004	50000	22.080	340.084
2	340.084	50000	20.405	310.489
3	310.489	50000	18.629	279.119
4	279.119	50000	16.747	245.866
5	245.866	50000	14.752	210.618
6	210.618	50000	12.637	173.255
7	173.255	50000	10.395	133.650

8	133.650	50000	8.019	91.669
9	91.669	50000	5.500	47.169
10	47.169	50000	2.831	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
1	368.004	36.800	331.204
2	331.204	36.800	294.403
3	294.403	36.800	257.603
4	257.603	36.800	220.802
5	220.802	36.800	184.002
6	184.002	36.800	147.202
7	147.202	36.800	110.401
8	110.401	36.800	73.601
9	73.601	36.800	36.800
10	36.800	36.800	0

Στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης της σύμβασης (αρχή του έκτου έτους) η Κ επανεπιμετρά την υποχρέωση της μίσθωσης με βάση α) τα εναπομένοντα πέντε έτη της σύμβασης μίσθωσης, β) τις ετήσιες πληρωμές των 30.000 ευρώ ανά έτος και γ) το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού 5% ανά έτος που την αφορά ημερομηνία τροποποίησης.

Το αποτέλεσμα της επανεπιμέτρησης ισούται 129.884 ευρώ ($PIA = PV(5\%;5;-30000)$). Η Κ καθορίζει αναλόγως την μείωση στο υπόλοιπο του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με βάση το εναπομείναν περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (τα 2500 τ.μ, αντιπροσωπεύουν το 50% της αρχικής σύμβασης μίσθωσης). Το 50% της πριν τροποποιημένης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης είναι 92.001 ευρώ ($184.002 \times 50\%$) και το 50% της πριν τροποποιημένης αξίας της υποχρέωσης μίσθωσης είναι 105.309 ευρώ ($210.618 \times 50\%$). Επομένως η Κ θα μειώσει το υπόλοιπο του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με ποσό 92.001 ευρώ και το υπόλοιπο του λογαριασμού της υποχρέωσης της μίσθωσης με ποσό 105.309 ευρώ. Η Κ αναγνωρίζει την διαφορά μεταξύ της μείωσης της υποχρέωσης της μίσθωσης και της μείωσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ($105.309 - 92.001 = 13.308$ ευρώ) στα αποτελέσματα χρήσης την ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (στην αρχή του έκτου έτους).

Υποχρέωσης μίσθωσης	105.309
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	92.001
Κέρδη	13.308

Επιπροσθέτως η Κ θα αναγνωρίσει την διαφορά μεταξύ της εναπομένουσας υποχρέωσης μίσθωσης των 105.309 ευρώ ($210618 \times 50\%$) και της τροποποιημένης υποχρέωσης μίσθωσης των 129.884 ευρώ ($PIA = PV(5\%;5;-30000)$) και η οποία ισούται με 24.575 ευρώ ως προσαρμογή της αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης χρήσης ώστε να απεικονίζουν την μεταβολή στην εκτίμηση της μίσθωσης και του προεξοφλητικού επιτοκίου.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	24.575
Υποχρέωσης μίσθωσης	24.575

Η τροποποιημένη υποχρέωση της μίσθωσης και το τροποποιημένο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αναφορικά με την τροποποιημένη μίσθωση είναι:

Υποχρέωση μίσθωσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 5%	(α+γ-β)
			5,00%	
6	129.884	30000	6.494	106.378
7	106.378	30000	5.319	81.697
8	81.697	30000	4.085	55.782
9	55.782	30000	2.789	28.571
10	28.571	30000	1.429	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Η αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την τροποποίηση διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία πριν τροποποίηση	184.002	ευρώ
Μείωση τροποποίησης	-92.001	ευρώ
Τροποποίηση εναπομείναντας υποχρέωσης	<u>24.575</u>	ευρώ
Αξία μετά την τροποποίηση	116.576	ευρώ

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
6	116.576	23.315	93.261
7	93.261	23.315	69.946
8	69.946	23.315	46.630
9	46.630	23.315	23.315
10	23.315	23.315	0

Παράδειγμα Τροποποίηση σύμβασης μίσθωσης με αύξηση και μείωση του σκοπού της μίσθωσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 18 του ΙΕ7 του ΔΠΧΑ16).

Η εταιρεία Κ συνάπτει με την εταιρεία Ζ μία σύμβαση μίσθωσης διάρκειας 10 ετών, για την χρήση χώρου 2000 τετραγωνικών μέτρων ενός για στέγαση γραφείων της. Το ετήσιο μίσθωμα είναι 100.000 ευρώ (ετήσια πληρωμή) καταβλητέο στο τέλος κάθε έτους. Το τεκμαρτό επιτόκιο δεν καθορίζεται εύκολα στην σύμβαση. Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης είναι 6%, ετήσιο.

Η υποχρέωση της μίσθωσης στην έναρξης της μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 736.009 ευρώ ($PIA = PV(6\%; 10; -100000)$) και η αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ως εξής:

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. έναρξης της μισθ. περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
736.009,00	736.009,00	0.00	0,00	0.00	0,00

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης

736.009

Υποχρέωσης μίσθωσης

736.009

Υποχρέωση μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 6%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 6%	(α+γ-β)
			6,00%	
1	736.009	100000	44.161	680.170
2	680.170	100000	40.810	620.980
3	620.980	100000	37.259	558.238
4	558.238	100000	33.494	491.733
5	491.733	100000	29.504	421.237
6	421.237	100000	25.274	346.511
7	346.511	100000	20.791	267.302
8	267.302	100000	16.038	183.340
9	183.340	100000	11.000	94.340
10	94.340	100000	5.660	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
1	736.009	73.601	662.408
2	662.408	73.601	588.807
3	588.807	73.601	515.206
4	515.206	73.601	441.605
5	441.605	73.601	368.005
6	368.005	73.601	294.404
7	294.404	73.601	220.803
8	220.803	73.601	147.202
9	147.202	73.601	73.601
10	73.601	73.601	0

Στην αρχή του έκτου έτους η Κ και η Ζ συμφωνούν να τροποποιήσουν την αρχική σύμβαση μίσθωσης α) Να συμπεριλάβουν μία πρόσθετη μίσθωση χώρου 1500 τ.μ. στο ίδιο κτιριακό συγκρότημα από την έναρξη του έκτου έτους και β) να μειωθεί η διάρκεια της μίσθωσης από 10 έτη σε 8 έτη. Το ετήσιο σταθερό μίσθωμα για τα 3500 τ.μ. είναι 150.000 ευρώ (ετήσια πληρωμή) καταβλητέο στο τέλος κάθε έτους (από το έκτο έως και το όγδοο έτος). Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της Κ στην αρχή του έκτου έτους της μίσθωσης είναι 7%, ετήσιο. Η εκτίμηση της Κ για την προσαύξηση με την μίσθωση επιπλέον 1500 τ.μ. είναι ότι δεν είναι ένα πρόσθετο δικαίωμα χρήσης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που αποτυπώνει τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης. Επομένως η Κ δεν αντιμετωπίζει λογιστικά αυτήν την προσθήκη των 1500 τ.μ. ως ξεχωριστή μίσθωση. Η πρό τροποποίησης αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης σχετικά με την μίσθωση είναι 421.237 ευρώ και 368.005 ευρώ αντίστοιχα. Στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (έναρξη του έκτου έτους), η Κ επανεπιμετρά την υποχρέωση της μίσθωσης με βάση τα τρία εναπομείναντα έτη της μίσθωσης, το ετήσιο μίσθωμα των 150.000 ευρώ με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της 7% ετήσιο στην αρχή του έκτου έτους. Η τροποποιημένη υποχρέωση ισούται με 393.647 ευρώ ($PIA = PV(7\%;3;-150000)$) που είναι η παρούσα αξία των τροποποιημένων μισθωμάτων, από τα οποία 131.216 ευρώ ($PIA = PV(7\%;3;-50000)$) σχετίζονται με την ετήσια αύξηση πληρωμών για μισθώματα των 50.000 ευρώ από το έκτο έτος έως και το όγδοο και 262.431 ευρώ ($PIA = PV(7\%;3;-100000)$) σχετίζονται με τις εναπομείναντες τρεις πληρωμές για μισθώματα των 100.000 ανά έτος από το έκτο έτος έως και το όγδοο.

Μείωση του σκοπού της μίσθωσης

Στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (αρχή του έκτου έτους) το πριν την τροποποίηση δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου είναι 368.005 ευρώ, Η Κ καθορίζει την ανάλογη μείωση στο υπόλοιπο του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με βάση την εναπομένονσα χρήση του περιουσιακού στοιχείου των αρχικών 2000 τ.μ. χώρου (για τα εναπομείναντα τρία έτη και όχι τα πέντε έτη της πριν την τροποποίηση σύμβασης). Η εναπομένονσα αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου των αρχικών 2000 τ.μ. χώρου είναι 220.803 ευρώ (το οποίο προκύπτει ως $368005 \div 5 \times 3$ έτη). Στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (αρχή του έκτου έτους) η πριν την τροποποίηση υποχρέωση μίσθωσης είναι 421.236 ευρώ. Η εναπομένονσα υποχρέωση μίσθωσης των αρχικών 2000 τ.μ. χώρου είναι 267.302 ευρώ (η παρούσα αξία των τριών ετήσιων μισθωμάτων των 100.000 ευρώ προεξοφλημένα με το αρχικό ετήσιο επιτόκιο 6%, ($PIA = PV(6\%;3;-100000)$)). Επομένως η Κ μειώνει το υπόλοιπο του λογαριασμού της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με 147.202 ευρώ ($368005 - 220803$) και του λογαριασμού της υποχρέωσης μίσθωσης με 153.935 ευρώ ($421237 - 267302$). Η Κ θα αναγνωρίσει την διαφορά μεταξύ της μείωσης του λογαριασμού της υποχρέωσης μίσθωσης και της μείωσης του υπολοίπου του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ($153935 - 147202 = 6733$) σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (στην αρχή του έκτου έτους)

Υποχρέωσης μίσθωσης	153.935
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	147.202
Κέρδη	6.733

Στην ημερομηνία ισχύος της τροποποίησης (αρχή του έκτου έτους), η Κ αναγνωρίζει το αποτέλεσμα της επανεπιμέτρησης της εναπομένονσα υποχρέωσης της μίσθωσης με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο 7% για κάθε έτος (262.432 ευρώ, $PIA = PV(7\%;3;-100000)$) και της αξίας της εναπομένονσα υποχρέωσης της μίσθωσης με το αρχικό επιτόκιο

(267302 ευρώ, $ΠΑ = PV(6\%;3;-100000)$), το οποίο είναι 4.870 ευρώ (267302 – 262432) σαν προσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.

Υποχρέωσης μίσθωσης	4.870
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	4.870

Αύξηση του σκοπού της μίσθωσης

Στην ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης για τα επιπλέον 1500 τ.μ. χώρου (αρχή του έκτου έτους) η Κ αναγνώρισε την αύξηση στην υποχρέωση της μίσθωσης αναφορικά με την αύξηση του σκοπού της μίσθωσης των 131.216 ευρώ (παρούσα αξία των τριών ετήσιων μισθωμάτων των 50.000 ευρώ προεξοφλημένα με το αναθεωρημένο ετήσιο επιτόκιο 7%, $ΠΑ = PV(7\%;3;-50000)$) σαν προσαρμογή στην αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	131.216
Υποχρέωσης μίσθωσης	131.216

Η τροποποιημένη υποχρέωση της μίσθωσης και το τροποποιημένο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αναφορικά με την τροποποιημένη μίσθωση είναι:

Υποχρέωση μίσθωσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 7%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 7%	(α+γ-β)
			7,00%	
6	393.647	150000	27.555	271.202
7	271.202	150000	18.984	140.186
8	140.186	150000	9.814	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση

Η αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την τροποποίηση διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία πριν τροποποίηση	368.005	ευρώ
Μείωση τροποποίησης	-147.202	ευρώ
Τροποποίηση εναπομείναντας υποχρέωσης	-4.870	ευρώ
Αύξηση περιουσιακού στοιχείου	<u>131.216</u>	ευρώ
Αξία μετά την τροποποίηση	347.149	ευρώ

Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, μετά την μεταγενέστερη επιμέτρηση, στην αναπροσαρμοσμένη αξία θα γίνει με βάση τα έτη έως την λήξη της μίσθωσης με την ευθεία μέθοδο (τρία έτη).

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
6	347.149	115.716	231.433
7	231.433	115.716	115.717
8	115.717	115.717	0

6.1.5.2.1 Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

Με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2021/25 της επιτροπής της 13ης Ιανουαρίου 2021 σχετικά με την Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2 προστέθηκε στο ΔΠΧΑ 16 ότι ο μισθωτής ως πρακτική λύση σε όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που μεταβάλλουν τη βάση καθορισμού των μελλοντικών μισθωμάτων **ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς** μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από την μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα, **εάν:**

α) **έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας.** Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·

β) **έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών,** όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματα μόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή όταν ισχύσει η προσαρμογή στα μισθώματα). Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης με βάση τις αναθεωρημένες συμβατικές καταβολές.

Ο μισθωτής χρησιμοποιεί το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο.

Η εν λόγω πρακτική λύση εφαρμόζεται μόνο σε τέτοιου είδους τροποποιήσεις. Για τον σκοπό αυτόν, απαιτείται τροποποίηση της μίσθωσης λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς **εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

α) η τροποποίηση είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς· και

β) η νέα βάση καθορισμού των μισθωμάτων είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την τροποποίηση).

Ωστόσο, εάν οι τροποποιήσεις της μίσθωσης **γίνονται επιπλέον** των τροποποιήσεων της μίσθωσης που απαιτούνται λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς, ο μισθωτής εφαρμόζει τις ισχύουσες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 για να αιτιολογήσει όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που έγιναν ταυτόχρονα, μεταξύ άλλων και όσων απαιτούνται λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (παρ. Γ20Γ του ΔΠΧΑ 16), με την δυνατότητα εξαίρεσης ώστε η οικονομική οντότητα να μην απαιτείται να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους εάν —και μόνον εάν— αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την

ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών **στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση)** της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει **την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών** (παρ.Γ20Δ του ΔΠΧΑ 16).

6.1.5.2 Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19

Σύμφωνα με το έγγραφο Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 (τροποποίηση του ΔΠΧΑ 16), 28 Μαρτίου 2020, που δημοσίευσε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το οποίο εγκρίθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 2020/1434 της Επιτροπής και το έγγραφο Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021 που δημοσίευσε στις 31 Μαρτίου 2021, το IASB (τροποποίηση του ΔΠΧΑ 16) με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2021/1421 με ημερομηνία 30.08.2021, εισάγεται η δυνατότητα ως πρακτικής λύσης ο μισθωτής να μπορεί να επιλέξει να μην εκτιμήσει μια μείωση μισθώματος, **ως άμεση συνέπεια της πανδημίας COVID-19 και μόνον εφόσον πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις** ότι αποτελεί τροποποίηση μίσθωσης.

Οι προϋποθέσεις αυτές, οι οποίες όλες πρέπει να πληρούνται για την εφαρμογή της πρακτικής λύσης που δίνεται ως συνέπεια της πανδημίας COVID-19 σε περιπτώσεις μείωσης μισθωμάτων λόγω αυτής είναι:

- α) η μεταβολή των μισθωμάτων συνεπάγεται αναθεωρημένο αντάλλαγμα για τη μίσθωση που είναι ουσιαστικά ίδιο με το αντάλλαγμα για τη μίσθωση ακριβώς πριν από τη μεταβολή ή μικρότερο από αυτό·
- β) η μείωση των καταβολών μισθωμάτων επηρεάζει μόνο τις καταβολές που αρχικά οφείλονταν στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή (για παράδειγμα, η μείωση μισθώματος θα πληρούσε την προϋπόθεση αυτή εάν είχε ως αποτέλεσμα μειωμένες καταβολές μισθωμάτων στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή και αυξημένες καταβολές μισθωμάτων μετά τις 30 Ιουνίου 2022)· και
- γ) δεν υπάρχει ουσιαστική μεταβολή σε άλλους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.

Με το έγγραφο Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021, που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος 46B και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ20BA έως Γ20BG στο ΔΠΧΑ 16. Ο μισθωτής εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Απριλίου 2021 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα, μεταξύ άλλων σε οικονομικές καταστάσεις που δεν είχαν εγκριθεί για έκδοση στις 31 Μαρτίου 2021. Σύμφωνα με την παράγραφο Γ20BA του ΔΠΧΑ 16 ο μισθωτής εφαρμόζει τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021, αναδρομικά, αναγνωρίζοντας το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.

Κατά την περίοδο αναφοράς εντός της οποίας ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021, ο μισθωτής δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΠΧ 8 (παρ. Γ20BB του ΔΠΧΑ 16).

Ο μισθωτής εφαρμόζει με συνέπεια την πρακτική λύση λόγω της πανδημίας COVID-19 σε επιλέξιμες συμβάσεις με παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις, ανεξάρτητα από το αν η σύμβαση κατέστη επιλέξιμη για την πρακτική λύση ως αποτέλεσμα της εφαρμογής

από τον μισθωτή των Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19 ή των Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021.

6.1.6 Παρουσίαση (μισθωτής)

Ο μισθωτής στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζει :

Κατάσταση οικονομικής θέσης

Ο μισθωτής είτε παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε γνωστοποιεί στις σημειώσεις:

α) τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού (δεν ισχύει για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως επενδύσεις σε ακίνητα). Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε:

i) ταξινομεί τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης στο κονδύλιο στο οποίο θα παρουσιαζόταν κάθε αντίστοιχο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ήταν ιδιόκτητο· και

ii) γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·

β) τις υποχρεώσεις από μισθώσεις χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τις υποχρεώσεις από μισθώσεις με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις.

Κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος, ο μισθωτής παρουσιάζει το έξοδο τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση χωριστά από την επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Τα έξοδα τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούν στοιχείο του χρηματοοικονομικού κόστους, το οποίο σύμφωνα με την παράγραφο 82 στοιχείο β) του ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων απαιτείται να παρουσιάζεται χωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος.

Κατάσταση ταμειακών ροών

Στην κατάσταση ταμειακών ροών, ο μισθωτής καταχωρεί:

α) Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά το κεφάλαιο

β) Λειτουργικές δραστηριότητες

-τις καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις,

-μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και

-κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις

γ) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά τους τόκους εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμειακών ροών για τους καταβληθέντες τόκους (γνωστοποιούνται και ταξινομούνται με σταθερή πολιτική από περίοδο σε περίοδο σαν λειτουργικές ή επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες).

6.1.7 Γνωστοποιήσεις του μισθωτή

Με τις γνωστοποιήσεις οι μισθωτές στοχεύουν στη γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του μισθωτή. Ο μισθωτής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής σε μία ενιαία σημείωση ή σε χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων είτε γνωστοποιούνται στις σημειώσεις. Ωστόσο, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες ενσωματώνονται στην ενιαία σημείωση ή τη χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων με τη μορφή παραπομπής.

6.1.7.1 Απαίτηση ποσοτικών και λοιπών γνωστοποιήσεων

Ο μισθωτής γνωστοποιεί

Ι) τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

- α) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
- β) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
- γ) την επιβάρυνση της απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
- δ) τα έξοδα τόκων επί των υποχρεώσεων από μισθώσεις·
- ε) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί σε αυτό το έξοδο·
- στ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στο στοιχείο ε)·
- ζ) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις·
- θ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης·
- η) τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και
- ι) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις·

Οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις παρέχονται σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει

συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.

II) Λοιπές γνωστοποιήσεις:

- Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται στις ποσοτικές γνωστοποιήσεις της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως.

- Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 53 στοιχεία α), στ), η) και ι) για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.

- Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16.

- Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και B11 του ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

- Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση, γνωστοποιεί το γεγονός.

6.1.7.2 Επιπρόσθετες- γνωστοποιήσεις ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες

Πέραν των ανωτέρω γνωστοποιήσεων που απαιτούνται ο μισθωτής γνωστοποιεί **επιπρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες** σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες. Οι πρόσθετες πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνουν, χωρίς περιορισμό, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:

α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή·

β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία, περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από:

i) κυμαινόμενα μισθώματα

ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας·

iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και

iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής·

γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και

δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης.

Όταν καθορίζει εάν είναι απαραίτητες οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές δραστηριότητές του, ο μισθωτής εξετάζει εάν οι πληροφορίες είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά αυτή την έννοια, οι πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές εάν βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν:

- i) την ευελιξία που παρέχουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να παρέχουν ευελιξία εάν, για παράδειγμα, ο μισθωτής μπορεί να μειώσει την έκθεσή του μέσω της άσκησης δικαιωμάτων καταγγελίας ή μέσω της ανανέωσης των μισθώσεων με ευνοϊκούς όρους και προϋποθέσεις.
- ii) τους περιορισμούς τους οποίους επιβάλλουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να επιβάλλουν περιορισμούς, για παράδειγμα, να απαιτούν από τον μισθωτή να τηρεί συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς δείκτες.
- iii) την ευαισθησία των υποβαλλόμενων πληροφοριών σε βασικές παραμέτρους. Οι υποβαλλόμενες πληροφορίες ενδέχεται να είναι ευαίσθητες, για παράδειγμα, στα μελλοντικά κυμαινόμενα μισθώματα.
- iv) την έκθεση σε λοιπούς κινδύνους οι οποίοι απορρέουν από τις μισθώσεις.
- (v) τις αποκλίσεις από τις πρακτικές του κλάδου. Σε αυτές τις αποκλίσεις μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, ασυνήθιστοι ή μοναδικοί μισθωτικοί όροι και προϋποθέσεις οι οποίοι επηρεάζουν το μισθωτικό χαρτοφυλάκιο του μισθωτή.

Ενδεικτικές επιπρόσθετες πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, είναι:

α. Σχετικές με τα κυμαινόμενα μισθώματα

- i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα κυμαινόμενα μισθώματα και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω καταβολών·
- ii) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων·
- iii) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα επιτόκια και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται οι καταβολές ως αντίδραση στις μεταβολές των εν λόγω βασικών μεταβλητών· και
- iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των κυμαινόμενων μισθωμάτων.

β. Σχετικά με τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας

- i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω δικαιωμάτων·
- ii) το σχετικό μέγεθος των προαιρετικών μισθωμάτων έναντι των μισθωμάτων·
- iii) ο βαθμός επικράτησης της άσκησης αυτών των δικαιωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
- iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των δικαιωμάτων.

γ. Σχετικά με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας

- i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω εγγυήσεων·
- ii) το σχετικό μέγεθος της έκθεσης του μισθωτή σε κίνδυνο υπολειμματικής αξίας·
- iii) η φύση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έχουν παρασχεθεί οι εν λόγω εγγυήσεις· και
- iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των εγγυήσεων.

δ. Σχετικά με τις με τις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης

- i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής εκτέλεσε τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω συναλλαγών·
- ii) τους βασικούς όρους και τις προϋποθέσεις των επιμέρους συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης·
- iii) οι καταβολές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη μέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
- iv) οι επιπτώσεις των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης στις ταμειακές ροές της περιόδου αναφοράς

7. Εκμισθωτής

7.1 Κατάταξη των μισθώσεων (εκμισθωτής)

Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται από τον εκμισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση και αξιολογείται εκ νέου μόνον εάν υπάρξει τροποποίηση της μίσθωσης.

Μια σύμβαση μίσθωσης ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους και προϋποθέσεις προκειμένου να προσαρμόζονται τα μισθώματα για συγκεκριμένες μεταβολές οι οποίες επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας έναρξης της μίσθωσης και της ημερομηνίας έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως μια μεταβολή στο κόστος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τον εκμισθωτή ή μια μεταβολή στο κόστος χρηματοδότησης του εκμισθωτή για τη μίσθωση). Σε μια τέτοια περίπτωση, για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης, οι επιπτώσεις τυχόν τέτοιων μεταβολών θα θεωρούνται ότι συνέβησαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως **χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες** που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ενώ μία μίσθωση κατατάσσεται ως **λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες** που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών ενώ οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

Το αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση **εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης. Όροι και καταστάσεις τα οποία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό κατά κανόνα συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:**

- α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·
- β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία από την οποία καθίσταται δυνατή η άσκηση του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·
- γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται·

δ) κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· και

ε) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

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 τον μισθωτή·

β) κέρδη ή ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης)· και

γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Οι ανωτέρω όροι συμβάσεων, καταστάσεις και ενδείξεις δεν είναι πάντα επαρκή για την οριστική κατάταξη. Εάν είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι η μίσθωση δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί αν η κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στη λήξη της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν μεταβλητές καταβολές μισθωμάτων, ως αποτέλεσμα των οποίων ο εκμισθωτής δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες.

Μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

7.1.1 Κατάταξη των μισθώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία γης και κτιρίων (εκμισθωτής)

Όταν μια μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση χωριστά..

Όταν προσδιορίζεται αν το στοιχείο γης συνιστά λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.

Ο επιμερισμός των ενιαίων μισθωμάτων από τον εκμισθωτή (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) μεταξύ των στοιχείων γης και κτιρίων γίνεται ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και των κτιρίων της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός εάν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία συνιστούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της. Σε περίπτωση μίσθωσης γης και κτιρίων στην οποία το ποσό για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες για τη μίσθωση, ο εκμισθωτής μπορεί να αντιμετωπίσει την γη και τα κτίρια ως ενιαία μονάδα για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης και να την

κατατάξει ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση, τότε ο εκμισθωτής θεωρεί ότι η οικονομική ζωή των κτιρίων αποτελεί την οικονομική ζωή ολόκληρου του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

7.1.2 Μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής σε μία σύμβαση που εμπεριέχει μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο εκμισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 73-90 του ΔΠΧΑ 15 (Δεν ισχύει η πρακτική λύση του ΔΠΧΑ 16 που αφορά τα μη μισθωτικά στοιχεία για τον εκμισθωτή εν αντιθέσει με τον μισθωτή).

7.2 Χρηματοδοτικές μισθώσεις (εκμισθωτής)

7.2.1 Αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και τα παρουσιάζει ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης. Η ακαθάριστη επένδυση είναι άθροισμα: α) των καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης· και β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Οι αρχικές άμεσες δαπάνες, εκτός εκείνων που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση και μειώνουν το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση· δεν είναι απαραίτητο να προστεθούν χωριστά.

Τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές έναντι του δικαιώματος χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

- α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μειωμένα κατά τυχόν πληρωτέα κίνητρα μίσθωσης·
- β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·
- γ) τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή

μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση·

δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα και

ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης της απαίτησης από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση									
Παρούσα αξία μελλοντικών εισροών									
Σταθερά μισθώματα (πλέον των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) <u>μειωμένα</u> κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	+	Βέβαια κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	+	Ποσά εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας	+	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώματος αγοράς	+	Ποινή για καταγγελία της μίσθωσης	Παρούσα αξία μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Σε περίπτωση υπομίσθωσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ο ενδιάμεσος εκμισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν την υπομίσθωση) προκειμένου να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση.

Παράδειγμα Χρηματοδοτικής μίσθωσης (εκμισθωτής)

Η εταιρεία Δ συνάπτει μία σύμβαση μίσθωσης αμετάκλητης διάρκειας πέντε ετών με την εταιρεία Κ, στην εκμισθώνει ένα μηχανήμα. Η εύλογη αξία του μηχανήματος είναι 100.000 ευρώ και οι ετήσιες πληρωμές (μίσθωμα) ανέρχονται στο ποσό των 20.090 ευρώ στην αρχή του κάθε έτους. Η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία του μηχανήματος στο τέλος της διάρκειας της πενταετούς μίσθωσης είναι 9.000 ευρώ. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι 4,2%, ετήσιο. Η Δ αντιμετωπίζει την μίσθωση ως χρηματοδοτική. Η λογιστική αντιμετώπιση από την Δ (εκμισθωτής) της σύμβασης μίσθωσης την πρώτη της περίοδο είναι ότι θα αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές της καταστάσεις ως απαίτηση ίση με την καθαρή επένδυση της μίσθωσης. Οι πληρωμές που πραγματοποιούνται από την Κ αντιμετωπίζονται ως επιστροφή κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Η επίδραση των πληρωμών της μίσθωσης αναφέρονται κάτωθι

Υπολογισμός παρούσας αξίας των πληρωμών και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας:

Η παρούσα αξία των πληρωμών της μίσθωσης προεξοφλείται με το τεκμαρτό επιτόκιο 4,2% και ισούται με 92.673 ευρώ ($PIA = PV(4,2\%;5;-20090;1)$ ή $PIA = -20090 * (((1,042^5) - 1) / 0,042) * 1,042$), ενώ η παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας προεξοφλείται με το τεκμαρτό επιτόκιο 4,42% και ισούται με 7.327 ευρώ ($PIA = (9000 / (1 + 0,042)^5)$).

Η καθαρή επένδυση της Δ στην μίσθωση ισούται με 100.000 ευρώ (το άθροισμα των απαιτήσεων 92.673 ευρώ και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας 7.327 ευρώ σε παρούσες αξίες).

Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώμα- τος αγοράς	Εγγυήσεις υπολειμμα- τικής αξίας	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	ΠΑ μη εγγυημένης υπολειμματι- κής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής	Καθαρή επένδυση από την μίσθωση στην ΠΑ
0,00	0,00	0,00	0,00	92.673	7.327	100.000

Απαίτηση μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 4,2%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(δ)
			(α-β)	(α-β) X 4,2%	(α-β+δ)
				4,20%	
1	100.000	20090	79.910	3.356	83.266
2	83.266	20090	63.176	2.653	65.830
3	65.830	20090	45.740	1.921	47.661
4	47.661	20090	27.571	1.158	28.729
5	28.729	20090	8.639	361	9.000

Χρηματοδοτική απαίτηση μίσθωσης	100.000
Μηχάνημα	100.000
Για την πρώτη περίοδο	
Ταμειακά διαθέσιμα	20.090
Χρηματοδοτική απαίτηση μίσθωσης *	16.734
Τόκοι μίσθωσης	3.356

* Η διαφορά στην χρηματοδοτική μίσθωση των 16.734 ευρώ είναι η διαφορά μεταξύ της αρχικής περιόδου και στο τέλος της περιόδου του πρώτου έτους (100.000 – 83.266) και διαφορά του τόκου από την δόση πληρωμής, όπως προκύπτουν από τον ανωτέρω πίνακα.

7.2.2 Εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει τα ακόλουθα στοιχεία για καθεμία χρηματοδοτική μίσθωση:

α) τα έσοδα που αποτελούν την εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή, εάν είναι χαμηλότερη, την παρούσα αξία των μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, προεξοφλημένα με βάση ένα επιτόκιο της αγοράς

β) το κόστος πωλήσεων, που είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας και

γ) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση (η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους πώλησης) σύμφωνα με την πολιτική του για τις άμεσες πωλήσεις για τις οποίες ισχύει το ΔΠΧΑ 15. Ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ανεξαρτήτως εάν ο εκμισθωτής μεταβιβάζει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 15.

Στην περίπτωση χρήσης πλασματικών χαμηλών επιτοκίων (για προσέλκυση πελατών) στην σύμβαση μίσθωσης έχει ως αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να αναγνωρίζει υπερβολικό τμήμα του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, **για τον λόγο αυτόν θα, ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής να περιορίζει το κέρδος από την πώληση σε αυτό που θα προέκυπτε εάν η εκμίσθωση επιβαρυνόταν με επιτόκιο της αγοράς.**

Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής αναγνωρίζει ως έξοδο τις δαπάνες που απορρέουν από την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου επειδή ουσιαστικά σχετίζονται με το κέρδος από την πώληση το οποίο θα αποκομίσει ο κατασκευαστής ή έμπορος. Οι δαπάνες τις οποίες διενεργεί ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος όσον αφορά την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών και, κατ' επέκταση, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Η χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που θα προέκυπτε από την άμεση πώληση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, στις οποίες συνυπολογίζονται οι εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας.

Παράδειγμα Λογιστικός χειρισμός μίσθωσης από εκμισθωτή που είναι κατασκευαστής /έμπορος

Η εταιρεία Φ συνάπτει μία σύμβαση για την μίσθωση φωτοαντιγραφικού εξοπλισμού με την εταιρεία Ρ. Η Φ είναι κατασκευαστής φωτοαντιγραφικού εξοπλισμού που πωλεί και μισθώνει τα φωτοαντιγραφικά της μηχανήματα. Η σύμβαση μεταξύ της Φ και της Ρ έχει διάρκεια 5 ετών, χωρίς την ύπαρξη όρων επέκτασης ή διακοπής και με ετήσιες πληρωμές (μίσθωμα) 2.000 ευρώ καταβαλλόμενες στην αρχή του κάθε έτους.

Η εύλογη αξία του εξοπλισμού που μισθώθηκε είναι 10.000 ευρώ. Το υπόλοιπο της αξίας του εξοπλισμού στα βιβλία της Φ είναι 9.000 ευρώ. Η εκτιμώμενη μη εγγυημένη υπολειμματική αξία του εξοπλισμού στο τέλος της μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 700 ευρώ. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι 2% ανά έτος.

Η Φ θα πρέπει να καθορίσει την συνολική καθαρή επένδυση στην μίσθωση ως την παρούσα αξία των πληρωμών της μίσθωσης και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.

Η παρούσα αξία των πληρωμών της μίσθωσης προεξοφλείται με το τεκμαρτό επιτόκιο 2% και ισούται με 9.615 ευρώ ($PIA = PV(2\%;5;-2000;;1)$ ή $PIA = -2.000 * (((1,02^5)-1)/0,02)*1,02$), ενώ η παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας προεξοφλείται με το τεκμαρτό επιτόκιο 2% και ισούται με 634 ευρώ ($PV = (700/(1+0,02)^5)$).

Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Εγγυήσεις υπολειμμα- τικής αξίας	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	ΠΑ μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής	Καθαρή επένδυση από την μίσθωση στην ΠΑ
0,00	0,00	0,00	0,00	9.615	634	10.249

Η καθαρή επένδυση της Φ στην μίσθωση ισούται με 10.249 ευρώ (το άθροισμα των απαιτήσεων 9.615 ευρώ και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας 634 ευρώ σε παρούσες αξίες).

Η Φ υπολογίζει το κέρδος ή την ζημία της πώλησης ως την διαφορά μεταξύ:

α) Της παρούσας αξίας των πληρωμών της μίσθωσης προεξοφλημένη με το επιτόκιο που ισχύει στην αγορά 9.615 ευρώ (ενώ η εύλογη αξία του εξοπλισμού είναι 10.000 ευρώ άρα μεγαλύτερη) και

β) Του υπολοίπου του λογαριασμού του εξοπλισμού στα βιβλία της Φ μειωμένου με την εύλογη αξία της μη εγγυημένης αξίας του εξοπλισμού 8.366 ευρώ (9.000-634)

Παρούσα αξία των πληρωμών της μίσθωσης προεξοφλημένη με το επιτόκιο που ισχύει στην αγορά

9.615 ευρώ

Μείον

Υπόλοιπο του λογαριασμού του εξοπλισμού στα βιβλία της Φ

8.366 ευρώ

Κέρδος πώλησης

1.249 ευρώ

Η Φ θα καταγράψει έσοδο στην σύμβαση μίσθωσης ίσο με την απαίτηση 9.615 ευρώ, το κόστος των πωλήσεων θα καταγραφεί ως η διαφορά μεταξύ του υπολοίπου του λογαριασμού του εξοπλισμού (9.000 ευρώ) στα βιβλία της Φ μειωμένου με την εύλογη αξία της μη εγγυημένης αξίας (634 ευρώ) του εξοπλισμού ίσο με ποσό 8.366 ευρώ (9.000-634).

Η λογιστική απεικόνιση θα είναι η εξής

Καθαρή επένδυση της μίσθωσης	10.249	
Κόστος των πωλημένων αγαθών	8.366	
Εξοπλισμός		9.000
Έσοδο από την πώληση		9.615

Απαίτηση μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα		Τόκος 2%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(δ)
			(α-β)	(α-β) X 2%	(α-β+δ)
				2,00%	
1	10.249	2000	8.249	165	8.414
2	8.414	2000	6.414	128	6.543
3	6.543	2000	4.543	91	4.634
4	4.634	2000	2.634	53	2.686
5	2.686	2000	686	14	700

7.2.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής:

-Αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό έσοδο για τη διάρκεια της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση.

-Επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

-Εφαρμόζει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Ο εκμισθωτής επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, ο εκμισθωτής αναθεωρεί την κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και αναγνωρίζει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά.

-Όταν κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το συμπεριλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείς δραστηριότητες, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο.

7.2.4 Αντιμετώπιση από τον εκμισθωτή τροποποιήσεων της μίσθωσης

Η τροποποίηση της μίσθωσης ανάλογα τις περιστάσεις και τις προϋποθέσεις αντιμετωπίζεται ή σαν χωριστή μίσθωση ή σαν τροποποίηση της υπάρχουσας

Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως **χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

- α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· **και**
- β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.

Όταν η τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση, ως εξής:

- α) εάν η μίσθωση **θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις** σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής:
 - ι) αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως **νέα μίσθωση** από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης· **και**

- ii) επιμετρά την λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου **ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως** πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης·
- β) σε διαφορετική περίπτωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Διάγραμμα λογιστικής αντιμετώπισης εκμισθωτή των τροποποιήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης

Η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων	NAI	Το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.	NAI	Αναγνωρίζεται ως Χωριστή μίσθωση
OXI		OXI		
Δεν αναγνωρίζεται ως χωριστή σύμβαση				
Θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης				
NAI		OXI		
Αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης· και επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης		Ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9		

7.3 Λειτουργικές μισθώσεις (εκμισθωτής)

7.3.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση (εκμισθωτής)

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως **λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες** που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Ο εκμισθωτής σε μία λειτουργική μίσθωση

- Συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές του καταστάσεις
- Αναγνωρίζει στα έξοδα δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης
- Προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται για τη σύναψη λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης
- Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για

παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.

ε. Εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να προσδιορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης

στ. Όταν είναι ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

ζ. Αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν η εν λόγω βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

7.3.2 Τροποποιήσεις της μίσθωσης (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν προπληρωμένα ή δουλεωμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση στο πλαίσιο των μισθωμάτων της νέας μίσθωσης.

7.4 Υπομίσθωση αναγνώριση κατάταξη (ενδιάμεσος εκμισθωτής)

Υπομίσθωση είναι η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο μισθωτής («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος, ενώ η μίσθωση («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ.

Για τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ16 ο ενδιάμεσος εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την κύρια μίσθωση και την υπομίσθωση ως δύο διαφορετικές συμβάσεις μίσθωσης.

Κατά την κατάταξη μιας υπομίσθωσης, ένας ενδιάμεσος εκμισθωτής κατατάσσει την υπομίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση ως εξής:

α) εάν **η κύρια μίσθωση είναι βραχυπρόθεσμη μίσθωση** την οποία η οικονομική οντότητα, ως μισθωτής, έχει ως αντιμετωπισθεί ως έξοδο είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση, **η υπομίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση.**

β) **σε διαφορετική περίπτωση, η υπομίσθωση ταξινομείται με βάση το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την κύρια μίσθωση** και όχι με βάση το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, το στοιχείο ενσώματου παγίου το οποίο αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης).

Στην υπομίσθωση χρησιμοποιείται το τεκμαρτό επιτόκιο για την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ο ενδιάμεσος εκμισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν την υπομίσθωση) προκειμένου να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση.

Στον κάτωθι πίνακα αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός του ενδιάμεσου εκμισθωτή σε υπομίσθωση:

Είδος μίσθωσης	Λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης από τον ενδιάμεσο εκμισθωτή
Χρηματοδοτική μίσθωση	-α) Παύει να αναγνωρίζει το υπόλοιπο της αξίας του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως πάγιο και β) αναγνωρίζει απαίτηση ίση με την καθαρή επένδυση της υπομίσθωσης. -Αναγνωρίζει την διαφορά α) και β) σαν κέρδος ή ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. -Αναγνωρίζει έσοδο από τόκους στην απαίτηση από την υπομίσθωση σαν εκμισθωτής σε χρηματοδοτική μίσθωση. -Η προηγούμενη αναγνωρισμένη υποχρέωση μίσθωσης προς τον κύριο εκμισθωτή παραμένει και συνεχίζεται να υπολογίζονται τόκοι εξόδου σε αυτήν.
Λειτουργική μίσθωση	-Αναγνωρίζεται έσοδο από την υπομίσθωση σαν λειτουργική μίσθωση. -Συνεχίζει να αναγνωρίζει την αξία του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως πάγιο και διενεργεί αποσβέσεις. -Η υποχρέωση μίσθωσης προς τον κύριο εκμισθωτή παραμένει και συνεχίζεται να υπολογίζονται τόκοι εξόδου σε αυτήν.

Για μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση δεν επιτρέπεται η υπομίσθωση, διαφορετικά δεν θα έπρεπε να αντιμετωπίζονται ως μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία.

7.5 Παρουσίαση (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ανάλογα με τη φύση κάθε υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

7.6 Γνωστοποίηση (εκμισθωτής)

Στόχος των γνωστοποιήσεων είναι οι εκμισθωτές να γνωστοποιούν πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του εκμισθωτή. Οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις για την περίοδο αναφοράς που πρέπει να παρέχει ο εκμισθωτής ανά κατηγορία μισθώσεων αναφέρονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Γνωστοποιήσεις εκμισθωτή	
Χρηματοδοτική Μίσθωση	Λειτουργική Μίσθωση
-Το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση· -Το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση· και -Το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση -Παρέχει ποιοτική και ποσοτική επεξήγηση των σημαντικών μεταβολών στη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. -Την ανάλυση ληκτότητας των εισπρακτέων μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα εισπρακτέα μισθώματα σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και το σύνολο των ποσών για τα υπόλοιπα έτη. -Προχωρεί σε συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο που αφορά τα εισπρακτέα μισθώματα, καθώς και τυχόν προεξοφλημένες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.	-Το έσοδο μίσθωσης, με χωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο. - Εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16.για τα ενσώματα πάγια Αναλύει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις. -Κατ' αντιστοιχία, παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής. -Τηρεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 για περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση. -Γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα μισθώματα τα οποία θα εισπράττονται σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και συνολικά τα ποσά για τα υπόλοιπα έτη.

Ο εκμισθωτής παρέχει τις ανωτέρω γνωστοποιήσεις σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη.

7.6.1 Επιπρόσθετες- γνωστοποιήσεις ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης. Οι πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:

- α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του εκμισθωτή· και
- β) τον τρόπο με τον οποίο ο εκμισθωτής διαχειρίζεται τον κίνδυνο που συνδέεται με τυχόν δικαιώματα που διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου των δικαιωμάτων τα οποία διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μέσων τα οποία χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής για να μειώσει τον κίνδυνο. Στα μέσα αυτά περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, συμφωνίες επαναγοράς, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας ή κυμαινόμενα μισθώματα σε περίπτωση υπέρβασης προκαθορισμένων ορίων.

8. Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης

Εάν μια οικονομική οντότητα (ο πωλητής-μισθωτής) μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο σε μια άλλη οικονομική οντότητα (ο αγοραστής-εκμισθωτής) και επαναμισθώσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο από τον αγοραστή-εκμισθωτή, τόσο ο πωλητής-μισθωτής όσο και ο αγοραστής-εκμισθωτής για να αντιμετωπίσουν λογιστικά τη σύμβαση μεταβίβασης και τη μίσθωση θα πρέπει να εκτιμήσουν κατά πόσο η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σχετικά με το πότε θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί μια υποχρέωση εκτέλεσης, προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται λογιστικά ως πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Ο μισθωτής μπορεί να αποκτήσει τον νομικό τίτλο ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή και το περιουσιακό στοιχείο μισθωθεί από τον μισθωτή, όμως αυτή η απόκτηση του νομικού τίτλου δεν καθορίζει από μόνη της την λογιστική αντιμετώπιση της συναλλαγής. Ωστόσο εάν ο μισθωτής ελέγχει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (ή αποκτήσει τον έλεγχό του) πριν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης σε αντίθετη περίπτωση δεν πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ο κατασκευαστής, ο εκμισθωτής και ο μισθωτής διαπραγματεύονται μια συναλλαγή κατά την οποία ο εκμισθωτής αγοράζει ένα περιουσιακό στοιχείο από τον κατασκευαστή και στη συνέχεια το εκμισθώνει στον μισθωτή. Ο μισθωτής ενδέχεται να αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν ο μισθωτής αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι τον έλεγχό του πριν το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, η συναλλαγή δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αλλά ως μίσθωση.

1. Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί πώληση

Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

α) 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. Συνεπώς, **ο πωλητής-μισθωτής αναγνωρίζει μόνο το ποσό κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή**.

β) ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα, ενώ στη μίσθωση εφαρμόζει τις λογιστικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 για τους εκμισθωτές.

Εάν η **εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, ή εάν οι καταβολές για τη μίσθωση δεν είναι εκπεφρασμένες σε αγοραίες τιμές**, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί τις ακόλουθες προσαρμογές για να επιμετρήσει την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης:

α) οι όροι που είναι **λιγότερο ευνοϊκοί** από εκείνους της αγοράς **αντιμετωπίζονται λογιστικά ως προπληρωμή μισθωμάτων** και

β) οι όροι που είναι **περισσότερο ευνοϊκοί** από εκείνους της αγοράς **αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση** την οποία παρέχει ο αγοραστής-εκμισθωτής στον πωλητή-μισθωτή.

Η οικονομική οντότητα επιμετρά τυχόν δυνητικές αναπροσαρμογές οι οποίες απαιτούνται σύμφωνα με τα ανωτέρω στη βάση της μεγαλύτερης ευκολίας προσδιορισμού ανάμεσα:

α) στη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος για την πώληση και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου· και

β) στη διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας των συμβατικών καταβολών για την μίσθωση και της παρούσας αξίας των καταβολών για την μίσθωση σε όρους αγοράς.

Ο κανονισμός (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023 τροποποίησε τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/1803 όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16, την ενότητα που αφορά την πώληση με επαναμίσθωση περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί πώληση προσθέτοντας την παράγραφο 102Α η οποία ορίζει ότι μετά την ημερομηνία έναρξης, ο πωλητής-μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 29-35 του ΔΠΧΑ 16 (*Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης*) στο περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης που προκύπτει από την επαναμίσθωση και τις παραγράφους 36-46 του ΔΠΧΑ 16 (*Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση - Επανεκτίμηση της υποχρέωσης μίσθωσης - Τροποποιήσεις της μίσθωσης*) στην υποχρέωση μίσθωσης που προκύπτει από την επαναμίσθωση. Κατά την εφαρμογή των παραγράφων 36-46 του ΔΠΧΑ 16 (*Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση - Επανεκτίμηση της υποχρέωσης μίσθωσης - Τροποποιήσεις της μίσθωσης*), ο πωλητής-μισθωτής προσδιορίζει τα «μισθώματα» ή τα «αναθεωρημένα μισθώματα» κατά τρόπο **ώστε ο πωλητής-μισθωτής να μην αναγνωρίζει κανένα ποσό του κέρδους ή της ζημίας που απορρέει από το δικαίωμα χρήσης που διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής**. Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παρούσας παραγράφου δεν εμποδίζει τον πωλητή-μισθωτή να αναγνωρίσει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, όπως απαιτείται από την παράγραφο 46 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 16, η οποία απαιτεί την μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, στην περίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης η οποία μειώνει το αντικείμενο της μίσθωσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης.

Ο πωλητής-μισθωτής εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2024 ή μετά την ημερομηνία αυτή, επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή (εάν ένας πωλητής-μισθωτής εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό), εφαρμόζει αναδρομικά τις εν λόγω τροποποιήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 σε συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης που συνάπτονται μετά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. Γ20Ε του ΔΠΧΑ 16, η οποία προστέθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023.

Τον Σεπτέμβριο του 2022 το IASB με έγγραφο του τροποποίησε το ΔΠΧΑ 16 (υιοθετήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023) για να προσθέσει απαιτήσεις μεταγενέστερης επιμέτρησης για συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης περιουσιακού στοιχείου που ικανοποιούν τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 ώστε να λογιστικοποιούνται ως πώληση. Οι τροπολογίες απαιτούν από έναν πωλητή-μισθωτή να επιμετρήσει μεταγενέστερα τις υποχρεώσεις μίσθωσης που προκύπτουν από πώληση με επαναμίσθωση με τρόπο που να μην αναγνωρίζει κανένα ποσό του κέρδους ή της ζημίας που σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης

που διατηρεί. Χωρίς αυτές τις νέες απαιτήσεις, ο πωλητής-μισθωτής θα μπορούσε να αναγνωρίσει ένα κέρδος από το δικαίωμα χρήσης που διατηρεί αποκλειστικά λόγω επαναμέτρησης (για παράδειγμα, μετά από τροποποίηση μίσθωσης ή αλλαγή στη διάρκεια της μίσθωσης) εάν είχε εφαρμόσει τις απαιτήσεις για μεταγενέστερη επιμέτρηση υποχρεώσεων μίσθωσης που δεν σχετίζονται με την συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης. Αυτό θα μπορούσε να είχε συμβεί, ειδικότερα, σε μια επανεκμίσθωση που περιλαμβάνει κυμαινόμενες πληρωμές μισθωμάτων που δεν εξαρτώνται από δείκτη ή επιτόκιο επειδή αυτές οι πληρωμές εξαιρούνται από τις «πληρωμές μισθωμάτων» όπως ορίζονται στο Παράρτημα Α του ΔΠΧΑ 16. Επομένως, ο πωλητής-μισθωτής θα μπορούσε έτσι να είχε αναγνωρίσει ένα κέρδος, χωρίς να είχε συμβεί συναλλαγή ή γεγονός ώστε να οδηγήσει σε αυτό το κέρδος.

Πίνακας σύνοψης λογιστικής μεταχείρισης εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση	
Πωλητής-μισθωτής	Αγοραστής-εκμισθωτής
-Ο πωλητής-μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την επαναμίσθωση του περιουσιακού στοιχείου κατά το μέρος του προηγούμενου λογιστικού υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου το οποίο σχετίζεται με την χρήση του περιουσιακού στοιχείου που παραμένει στον πωλητή-μισθωτή λόγω της επαναμίσθωσης. Η αξία αυτή ισούται ως: (Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση χρήσης του περιουσιακού στοιχείου) / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023) Πριν τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023: (Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου) Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση -Αναγνώριση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την μίσθωση σύμφωνα με την λογιστική αντιμετώπιση από τον μισθωτή όπως ορίζει το ΔΠΧΑ 16. -Αναγνώριση μόνο του ποσού κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή. Το οποίο ισούται ως: [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) Χ (Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου – ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση)] / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου] (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023). Πριν τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023: [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου] Χ (Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου – ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση). -Το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που διατήρησε, το οποίο ισούται ως : [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση] / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου. (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023). -Λογιστικές εγγραφές καταχώρισης πώλησης και επαναμίσθωσης από τον πωλητή – μισθωτή.	-Προσδιορισμός της αξίας του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζοντας τα ΔΛΠ (ΔΛΠ 16) -Προσδιορισμός και επιμέτρησης της μίσθωσης εφαρμόζοντας το λογιστικό πλαίσιο για τον εκμισθωτή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 -Λογιστικές εγγραφές καταχώρισης πώλησης και επαναμίσθωσης από τον αγοραστή - εκμισθωτή

2. Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου όταν δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση

Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

α) ο πωλητής-μισθωτής συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση ίση με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την χρηματοοικονομική υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9.

β) ο αγοραστής-εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ίσο με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Παράδειγμα Μίσθωσης και επαναμίσθωσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 24 του IΕ11 του ΔΠΧΑ16), σταθερές καταβολές μισθωμάτων (τροποποιημένο σύμφωνα με το το έγγραφο «Υποχρέωση από τη μίσθωση σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης» του IASB του Σεπτεμβρίου 2022, που υιοθετήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023)

Η εταιρεία Κ (πωλητής μισθωτής) πωλεί ένα κτίριο στην εταιρεία Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) για ποσό 2.000.000 ευρώ (το τίμημα της πώλησης καταβλήθηκε με την πραγματοποίηση της πώλησης). Το κτίριο πριν την συναλλαγή είχε αξία σαν υπόλοιπο στα λογιστικά βιβλία της Κ 1.000.000 ευρώ. Την ίδια χρονική στιγμή με την πώληση η Κ (πωλητής μισθωτής) συνάπτει μία σύμβαση με την Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) για μίσθωση της χρήσης του κτιρίου για 18 έτη με ετήσιες πληρωμές (μισθώματα) 120.000 ευρώ καταβλητέες στο τέλος κάθε έτους. Οι όροι και οι συνθήκες της συναλλαγής που μεταβιβάζει το κτίριο η Κ τηρούν τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβόλαια με πελάτες, με λογιστικό χειρισμό ως πώληση κτηρίου. Συγχρόνως, η Κ (πωλητής μισθωτής) και η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) αντιμετωπίζουν λογιστικά την συναλλαγή ως μίσθωση και επαναμίσθωση.

Η εύλογη αξία του κτιρίου την ημερομηνία της πώλησης είναι 1.800.000 ευρώ. Επειδή η πώληση του κτιρίου δεν έγινε στην εύλογη αξία η Κ (πωλητής μισθωτής) και η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) προσαρμόζουν την επιμέτρηση των προσόδων της πώλησης στην εύλογη αξία, εφαρμόζοντας την παράγραφο 101 (β) του ΔΠΧΑ 16. Το υπερβάλλον ποσό της τιμής πώλησης 200.000 ευρώ (2000000 – 1800000) αναγνωρίζεται ως πρόσθετη χρηματοδότηση που παρέχεται από την Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) στην Κ (πωλητής μισθωτής).

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι 4,5% το έτος, το οποίο προσδιορίζεται εύκολα από την Κ (αγοραστής εκμισθωτής). Η παρούσα αξία των ετήσιων πληρωμών (18 πληρωμές των 120.000 ευρώ προεξοφλημένες με 4,5% το έτος) είναι 1.459.200 ευρώ ($PIA = PV(4,5\%; 18; -120.000)$) από τα οποία 200.000 ευρώ σχετίζονται με την πρόσθετη χρηματοδότηση και 1.259.200 ευρώ σχετίζονται με την μίσθωση και σε σχέση με τις 18 ετήσιες πληρωμές 16.447 ευρώ και 103.553 ευρώ αντιστοίχως.

Η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) κατατάσσει την μίσθωση ως λειτουργική μίσθωση.

Κ (πωλητής μισθωτής)

Εφαρμόζοντας την παράγραφο 100 (α) του ΔΠΧΑ 16 στην ημερομηνία έναρξης η Κ (πωλητής μισθωτής) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την επαναμίσθωση του

κτιρίου κατά το μέρος του προηγούμενου λογιστικού υπολοίπου του κτιρίου το οποίο σχετίζεται με την χρήση του περιουσιακού στοιχείου που παραμένει στην Κ λόγω της επαναμίσθωσης και το οποίο είναι 699.555 ευρώ, η Κ έχει υπολογίσει την αξία αυτήν ως: $\{1.000.000 \text{ ευρώ (υπόλοιπο λογαριασμού στα βιβλία του κτιρίου)} \times 1.259.200 \text{ ευρώ (18 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)}\} \div 1.800.000 \text{ ευρώ (εύλογη αξία του κτιρίου)}$.

Η Κ (πωλητής μισθωτής) αναγνωρίζει μόνο το ποσό του κέρδους που σχετίζεται με τα δικαιώματα που μεταβιβάζονται στην Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) και ισούται με 240.355 ευρώ το οποίο υπολογίζεται ως εξής Το κέρδος από την πώληση του κτιρίου ανέρχεται στο ποσό των 800.000 ευρώ (1800000 – 1000000) από το οποίο:

α) $559.645 \text{ ευρώ } (800000 \times 1259200 \div 1800000)$ σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που διατήρησε η Κ $\{(1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)} - 1.000.000 \text{ (υπόλοιπο λογαριασμού στα βιβλία του κτιρίου)}) \times 1.259.200 \text{ (18 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)}\} \div 1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)}$ και

β) $240.355 \text{ ευρώ } (800,000 \times (1,800,000 - 1,259,200)) \div 1,800,000$ που σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάστηκε στην Ζ $\{(1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)} - 1.000.000 \text{ (υπόλοιπο λογαριασμού στα βιβλία του κτιρίου)}) \times (1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)} - 1.259.200 \text{ (18 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)}) \div 1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)}\}$.

Στην ημερομηνία της σύμβασης η Κ (πωλητής μισθωτής) θα αντιμετωπίσει λογιστικά την συναλλαγή ως εξής:

Χρηματικά διαθέσιμα	2.000.000	
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	699.555	
Κτίριο		1.000.000
Υποχρέωσης μίσθωσης		1.259.200
Χρηματοοικονομική Υποχρέωση		200.000
Κέρδος από την πώληση		240.355

Η υποχρέωση της μίσθωσης, η χρηματοοικονομική υποχρέωση και το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης θα έχουν ως:

Υποχρέωσης μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 4,5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 4,5%	(α+γ-β)
			4,50%	
1	1.259.200	103553	56.664	1.212.311
2	1.212.311	103553	54.554	1.163.312
3	1.163.312	103553	52.349	1.112.108
4	1.112.108	103553	50.045	1.058.600
5	1.058.600	103553	47.637	1.002.684
6	1.002.684	103553	45.121	944.252
7	944.252	103553	42.491	883.190

8	883.190	103553	39.744	819.381
9	819.381	103553	36.872	752.700
10	752.700	103553	33.871	683.018
11	683.018	103553	30.736	610.201
12	610.201	103553	27.459	534.107
13	534.107	103553	24.035	454.589
14	454.589	103553	20.456	371.492
15	371.492	103553	16.717	284.656
16	284.656	103553	12.810	193.913
17	193.913	103553	8.726	99.086
18	99.086	103553	4.467	0

Χρηματοοικονομική Υποχρέωση στην αρχική αναγνώριση

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 4,5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	
			(α) X 4,5%	(α+γ-β)
			4,50%	
1	200.000	16447	9.000	192.553
2	192.553	16447	8.665	184.771
3	184.771	16447	8.315	176.639
4	176.639	16447	7.949	168.140
5	168.140	16447	7.566	159.260
6	159.260	16447	7.167	149.979
7	149.979	16447	6.749	140.281
8	140.281	16447	6.313	130.147
9	130.147	16447	5.857	119.557
10	119.557	16447	5.380	108.490
11	108.490	16447	4.882	96.925
12	96.925	16447	4.362	84.839
13	84.839	16447	3.818	72.210
14	72.210	16447	3.249	59.013
15	59.013	16447	2.656	45.221
16	45.221	16447	2.035	30.809
17	30.809	16447	1.386	15.749
18	15.749	16447	699	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
1	699.555	38.864	660.691
2	660.691	38.864	621.827
3	621.827	38.864	582.963
4	582.963	38.864	544.098

5	544.098	38.864	505.234
6	505.234	38.864	466.370
7	466.370	38.864	427.506
8	427.506	38.864	388.642
9	388.642	38.864	349.778
10	349.778	38.864	310.913
11	310.913	38.864	272.049
12	272.049	38.864	233.185
13	233.185	38.864	194.321
14	194.321	38.864	155.457
15	155.457	38.864	116.593
16	116.593	38.864	77.728
17	77.728	38.864	38.864
18	38.864	38.864	0

Η ετήσια πληρωμή των 120000 ευρώ παρακολουθείται σε δύο πίνακες ξεχωριστά για το μέρος της υποχρέωσης μίσθωσης 103553 ευρώ και της υποχρέωσης από χρηματοδότηση 16447 ευρώ), ως ανωτέρω.

Πίνακας με την συνολική υποχρέωση που περιλαμβάνει την Υποχρέωσης μίσθωσης και Χρηματοοικονομική Υποχρέωση στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 4,5%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 4,5%	(α+γ-β)
			4,50%	
1	1.459.200	120000	65.664	1.404.864
2	1.404.864	120000	63.219	1.348.083
3	1.348.083	120000	60.664	1.288.747
4	1.288.747	120000	57.994	1.226.740
5	1.226.740	120000	55.203	1.161.944
6	1.161.944	120000	52.287	1.094.231
7	1.094.231	120000	49.240	1.023.471
8	1.023.471	120000	46.056	949.528
9	949.528	120000	42.729	872.256
10	872.256	120000	39.252	791.508
11	791.508	120000	35.618	707.126
12	707.126	120000	31.821	618.946
13	618.946	120000	27.853	526.799
14	526.799	120000	23.706	430.505
15	430.505	120000	19.373	329.878
16	329.878	120000	14.844	224.722
17	224.722	120000	10.112	114.835
18	114.835	120000	5.165	0

Z (αγοραστής εκμισθωτής)

Στην ημερομηνία της σύμβασης η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) θα αντιμετωπίσει λογιστικά την συναλλαγή ως εξής:

Κτίριο	1.800.000	
Χρηματοοικονομικό περιουσιακό Στοιχείο	200.000	*
Χρηματικά διαθέσιμα		2.000.000

(*) 18 πληρωμές των 16.447 ευρώ προεξοφλημένες με 4.5% ανά έτος.

Μετά την ημερομηνία της σύμβασης η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) αντιμετωπίζει λογιστικά την μίσθωση μεταχειρίζοντας τα 103.553 ευρώ από τις ετήσιες πληρωμές των 120.000 ευρώ ως πληρωμές της μίσθωσης. Το υπόλοιπο ποσό των 16.447 ευρώ της ετήσιας πληρωμής από την Κ θα αντιμετωπιστεί λογιστικά α) πληρωμές για την τακτοποίηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου των 200.000 ευρώ και β) έσοδο τόκων.

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 4,5%	Μεταβολή στο ΧΠΣ	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)		
			(α) X 4,5%	(γ)-(β)	(α+γ-β)
			4,50%		
1	200.000	16447	9.000	7.447	192.553
2	192.553	16447	8.665	7.782	184.771
3	184.771	16447	8.315	8.132	176.639
4	176.639	16447	7.949	8.498	168.140
5	168.140	16447	7.566	8.881	159.260
6	159.260	16447	7.167	9.280	149.979
7	149.979	16447	6.749	9.698	140.281
8	140.281	16447	6.313	10.134	130.147
9	130.147	16447	5.857	10.590	119.557
10	119.557	16447	5.380	11.067	108.490
11	108.490	16447	4.882	11.565	96.925
12	96.925	16447	4.362	12.085	84.839
13	84.839	16447	3.818	12.629	72.210
14	72.210	16447	3.249	13.198	59.013
15	59.013	16447	2.656	13.791	45.221
16	45.221	16447	2.035	14.412	30.809
17	30.809	16447	1.386	15.061	15.749
18	15.749	16447	698	15.749	0

Παράδειγμα Μίσθωσης και επαναμίσθωσης (Προσαρμογή του παραδείγματος 25 του εγγράφου «Υποχρέωση από τη μίσθωση σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης» του IASB (Σεπτέμβριος 2022 - τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ16), κυμαινόμενες καταβολές μισθωμάτων που δεν εξαρτώνται από μεταβολή δείκτη ή επιτοκίου

Η εταιρεία Ξ (πωλητής μισθωτής) πωλεί ένα κτίριο στην εταιρεία Υ (αγοραστής εκμισθωτής) για ποσό 1.800.000 ευρώ (η εύλογη αξία του κτηρίου την ημέρα της πώλησης), το τίμημα της πώλησης καταβλήθηκε με την πραγματοποίηση της πώλησης. Το κτίριο πριν την συναλλαγή

είχε αξία σαν υπόλοιπο στα λογιστικά βιβλία της Ξ 1.000.000 ευρώ. Την ίδια χρονική στιγμή με την πώληση η Ξ (πωλητής μισθωτής) συνάπτει μία σύμβαση με την Υ (αγοραστής εκμισθωτής) για μίσθωση της χρήσης του κτιρίου για 5 έτη με ετήσιες πληρωμές μίσθωσης (μισθώματα) οι οποίες αποτελούνται από σταθερά ποσά πληρωμών αλλά και κυμαινόμενα ποσά που δεν εξαρτώνται από μεταβολή δείκτη ή επιτοκίου

Οι όροι και οι συνθήκες της συναλλαγής που μεταβιβάζει το κτίριο η Κ τηρούν τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβόλαια με πελάτες, με λογιστικό χειρισμό ως πώληση κτηρίου. **Συγχρόνως**, η Κ (πωλητής μισθωτής) και η Ζ (αγοραστής εκμισθωτής) αντιμετωπίζουν λογιστικά την συναλλαγή ως μίσθωση και επαναμίσθωση

Το επιτόκιο που αφορά την μίσθωση δεν μπορεί εύκολα να καθοριστεί. Η εταιρεία Ξ (πωλητής μισθωτής) δανείζεται με επιτόκιο 3% το έτος

Εφαρμόζοντας την παράγραφο 100 (α) του ΔΠΧΑ 16, η εταιρεία Ξ (πωλητής μισθωτής) προσδιόρισε την αναλογία του κτηρίου που μεταφέρεται στην εταιρεία Υ (αγοραστής εκμισθωτής) και την αναλογία που συνδέεται με το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου το οποίο διατηρεί η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής), σημειωτέον ότι η παράγραφος 100(α) του ΔΠΧΑ16 δεν ορίζει συγκεκριμένη μέθοδο για να καθοριστεί αυτό το ποσοστό και τον υπολογισμό του, επομένως για το παράδειγμα έχουμε τα εξής δεδομένα για τις αναμενόμενες κυμαινόμενες πληρωμές μη ισόποσες καθώς και την ελάχιστη καταβολή ανά έτος

Έτος	Αναμενόμενες Κυμαινόμενες καταβολές'	Αναμενόμενες ισόποσες καταβολές
1	95.902,00	98.260,00
2	98.124,00	98.260,00
3	99.243,00	98.260,00
4	100.101,00	98.260,00
5	98.121,00	98.260,00

Προσδιορίζουμε την παρούσα αξία των καταβολών

450.000	=	$\frac{95.902,00}{1,03}$	$\frac{98.124,00}{1,0609}$	$\frac{99.243,00}{1,092727}$	$\frac{100.101,00}{1,1255088}$	$\frac{98.121,00}{1,1592741}$
450.000	=	$\frac{98.260,00}{1,03}$	$\frac{98.260,00}{1,0609}$	$\frac{98.260,00}{1,092727}$	$\frac{98.260,00}{1,1255088}$	$\frac{98.260,00}{1,1592741}$

Το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ισούται με 250.000 ευρώ [$\{1.000.000 \text{ ευρώ (υπόλοιπο λογαριασμού στα βιβλία του κτιρίου)} \times 450.000 \text{ ευρώ (5 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)}\} \div 1.800.000 \text{ ευρώ (εύλογη αξία του κτιρίου)}\}$], το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 25% της λογιστικής αξίας του υπολοίπου του λογαριασμού στα βιβλία πριν την πώληση ή $\{450.000 \text{ ευρώ (5 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)} / 1.800.000 \text{ ευρώ (εύλογη αξία του κτιρίου)}\}$

Στην συνέχεια η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής) την ημερομηνία της συναλλαγής λογιστικοποιεί την συναλλαγή ως

Χρηματικά διαθέσιμα	1.800.000
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (1000000 x 25%)	250.000
Κτίριο	1.000.000
Υποχρέωσης μίσθωσης	450.000
Κέρδος από την μεταφορά	600.000
—πώληση δικαιωμάτων ((1800000- 1000000)x75%) ή (α)	

(α) $600.000 \text{ ευρώ} = [(800.000 \times (1.800.000 - 450.000)) \div 1.800.000]$ που σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάσθηκε στην Ζ $\{[(1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)} - 1.000.000 \text{ (υπόλοιπο λογαριασμού στα βιβλία του κτιρίου)}] \times \{1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)} - 450.000 \text{ (5 προεξοφλημένες πληρωμές που σχετίζονται με την μίσθωση της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου)}\} \div 1.800.000 \text{ (εύλογη αξία του κτιρίου)}\}$.

Η εταιρεία Ξ (πωλητής μισθωτής) αναμένει από το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, ισόποσα σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης και έτσι αποσβένει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με την ευθεία μέθοδο.

Επιμετρώντας την υποχρέωση της μίσθωσης εφαρμόζοντας τις παραγράφους 36-46 του ΔΠΧΑ 16 η εταιρεία Ξ (πωλητής μισθωτής) υιοθετεί μία λογιστική πολιτική για τον προσδιορισμό των αναμενόμενων καταβολών των μισθωμάτων με τέτοιο τρόπο ώστε να μην αναγνωρίσει κέρδος που να σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης που παραμένει σε αυτήν. Ανάλογα με τις περιστάσεις (λαμβάνοντας υπόψη την μέθοδο που αφορά τον πωλητή-μισθωτή εφαρμόζοντας την παράγραφο 100 (α) του ΔΠΧΑ 16 για τον καθορισμό της επιμέτρησης του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και κέρδους που αναγνωρίζεται για την συναλλαγή στην ημερομηνία έναρξης, είτε με την προσέγγιση 1 (αναμενόμενες μη ισόποσες) είτε με την προσέγγιση 2 (αναμενόμενες ισόποσες πληρωμές) πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 102^A του ΔΠΧΑ 16

Προσέγγιση 1 Αναμενόμενες καταβολές μίσθωσης στην ημερομηνία έναρξης

Εφαρμόζοντας την παράγραφο 102^A του ΔΠΧΑ ο πωλητής-μισθωτής προσδιορίζει τις καταβολές ώστε να αντανakλά τις αναμενόμενες καταβολές για την μίσθωση στην ημερομηνία έναρξης, χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 450.000 ευρώ. Η υποχρέωση μίσθωσης και το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επαναμίσθωση ως κάτωθι πίνακες:

Υποχρέωσης μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Καταβολές μίσθωσης	Τόκος 3%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 3%	(α+γ-β)
			3,00%	
1	450.000	95.902,00	13.500	367.598

2	367.598	98.124,00	11.028	280.502
3	280.502	99.243,00	8.415	189.674
4	189.674	100.101,00	5.690	95.263
5	95.263	98.121,00	2.858	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
1	250.000	50.000	200.000
2	200.000	50.000	150.000
3	150.000	50.000	100.000
4	100.000	50.000	50.000
5	50.000	50.000	0

Για την εφαρμογή της παραγράφου 102 Α και της παραγράφου 36 β του ΔΠΧΑ 16 η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής) αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την διαφορά μεταξύ των πληρωμών που πραγματοποιήθηκαν για την επαναμίσθωση και των αναμενόμενων καταβολών μίσθωσης (όπως προσδιορίστηκαν στον τοκοχρεωλυτικό πίνακα της έναρξης της μίσθωσης) που μειώνουν το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης. Για παράδειγμα εάν η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής) κατέβαλε ποσό ευρώ 99.321 για την χρήση του κτηρίου το δεύτερο έτος, θα αναγνωρίσει στα αποτελέσματα ποσό ευρώ 1.197 το οποίο είναι η διαφορά των ποσών 99.321 (ποσό που κατέβαλε και των 98.124 (αναμενόμενη καταβολή μίσθωσης όπως είχε προσδιορισθεί στον τοκοχρεωλυτικό πίνακα της έναρξης της μίσθωσης και μειώνει το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης)

Προσέγγιση 2 Ισόποσες καταβολές μίσθωσης σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης

Εφαρμόζοντας την παράγραφο 102Α του ΔΠΧΑ 16 ο πωλητής-μισθωτής προσδιορίζει τις καταβολές μίσθωσης ώστε να αντανakλά ίσες περιοδικές καταβολές σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης, χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης ανέρχεται στο ποσό των 450.000 ευρώ στην ημερομηνία έναρξης. Η υποχρέωση μίσθωσης και το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επαναμίσθωση ως κάτωθι πίνακες:

Υποχρέωσης μίσθωσης στην αρχική αναγνώριση

Έτος	Υπόλοιπο έναρξης	Καταβολές μίσθωσης	Τόκος 3%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α) X 3%	(α+γ-β)
			3,00%	
1	450.000	98.260,00	13.500	365.240
2	365.240	98.260,00	10.957	277.937
3	277.937	98.260,00	8.338	188.015
4	188.015	98.260,00	5.640	95.395
5	95.395	98.260,00	2.865	0

Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην αρχική αναγνώριση

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
1	250.000	50.000	200.000
2	200.000	50.000	150.000
3	150.000	50.000	100.000
4	100.000	50.000	50.000
5	50.000	50.000	0

Για την εφαρμογή της παραγράφου 102 Α και της παραγράφου 36 β του ΔΠΧΑ 16 η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής) αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την διαφορά μεταξύ των πληρωμών που πραγματοποιήθηκαν για την επαναμίσθωση και των καταβολών μίσθωσης (που υπάρχουν στον τοκοχρεωλυτικό πίνακα της έναρξης της μίσθωσης) που μειώνουν το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης. Για παράδειγμα εάν η εταιρεία Ξ (πωλητής-μισθωτής) κατέβαλε ποσό ευρώ 99.321 για την χρήση του κτηρίου το δεύτερο έτος, θα αναγνωρίσει στα αποτελέσματα ποσό ευρώ 1.061 το οποίο είναι η διαφορά των ποσών 99.321 (ποσό που κατέβαλε και των 98.260 που αφορά αναμενόμενη καταβολή μίσθωσης όπως είχε προσδιορισθεί στον τοκοχρεωλυτικό πίνακα της έναρξης της μίσθωσης και μειώνει το ποσό της υποχρέωσης μίσθωσης)

(α) Εφαρμόζοντας την παράγραφο 100(α) του ΔΠΧΑ16, ο πωλητής-μισθωτής προσδιορίζει το ποσοστό του μεταφερόμενου ακινήτου στον αγοραστή-εκμισθωτή το οποίο σχετίζεται με το δικαίωμα χρήσης που συγκρατείται συγκρίνοντας το, την ημέρα έναρξης της μίσθωσης, με το δικαίωμα χρήσης που παραμένει μέσω της επαναμίσθωσης σε σχέση με τα δικαιώματα που περιλαμβάνονται σε ολόκληρο το κτήριο. Η παράγραφος 100(α) του ΔΠΧΑ16 δεν ορίζει συγκεκριμένη μέθοδο για να καθοριστεί αυτό το ποσοστό.

(β) Εφαρμόζοντας την παράγραφο 102^Α και την παράγραφο 36(β) του ΔΠΧΑ 16, ο πωλητής-μισθωτής μειώνει την υποχρέωση της μίσθωσης με τις πληρωμές της μίσθωσης που αντανακλούν τις αναμενόμενες πληρωμές μισθωμάτων που εκτιμήθηκαν την ημερομηνία έναρξης και προεξοφλήθηκαν με αποτέλεσμα η υποχρέωση μίσθωσης να υπολογισθεί στο ποσό των 450.000 ευρώ

(γ) Εφαρμόζοντας την παράγραφο 102^Α και την παράγραφο 36(α) του ΔΠΧΑ 16, ο πωλητής-μισθωτής αυξάνει την υποχρέωση της μίσθωσης ώστε να αντανακλά την επίπτωση του επιτοκίου στην υποχρέωση της μίσθωσης χρησιμοποιώντας το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού

(δ) Εφαρμόζοντας την παράγραφο 102Α και την παράγραφο 36(β) του ΔΠΧΑ 16, ο πωλητής-μισθωτής μειώνει την υποχρέωση της μίσθωσης με τις πληρωμές της μίσθωσης που αντανακλούν ίσες περιοδικές πληρωμές μισθωμάτων σύμφωνα με τους όρους της μίσθωσης την ημερομηνία έναρξης και προεξοφλήθηκαν με αποτέλεσμα η υποχρέωση μίσθωσης να υπολογισθεί στο ποσό των 450.000 ευρώ

9. Ημερομηνία εφαρμογής και διαδικασία μετάβασης στο ΔΠΧΑ 16

Η υποχρεωτική εφαρμογή του ΔΠΧΑ16 αφορά ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα για οικονομικές οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 ή πριν από αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

9.1 Ορισμός της μίσθωσης (μετάβαση)

Δίνεται η δυνατότητα κατά την αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 στην οικονομική οντότητα ως πρακτική λύση, να μην απαιτείται να επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, και επιτρέπεται στην οικονομική οντότητα: α) να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις οι οποίες προηγουμένως είχαν αναγνωριστεί ως μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και την ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση και στις οποίες θα πρέπει να εφαρμόσει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16.

β) να μην εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί ως συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και την ΕΔΔΠΧΑ 4.

Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την ανωτέρω πρακτική λύση, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την πρακτική λύση σε όλες τις συμβάσεις της. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 για τον ορισμό μίας σύμβασης ως μίσθωσης μόνο στις συμβάσεις οι οποίες συνάπτονται (ή μεταβάλλονται) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ή μετά από αυτήν.

9.2 Μισθωτές (μετάβαση)

Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 16 με συνέπεια σε όλες τις μισθώσεις του στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής είτε:

α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη· είτε

β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Παράδειγμα. Μετάβαση λειτουργικής μίσθωσης ΔΛΠ 17 σε χρηματοδοτική ΔΠΧΑ 16 (αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς)

Η εταιρεία Δ έχει προβεί σε μίσθωση εξοπλισμού για 10 έτη η οποία ξεκίνησε την 1 Ιανουαρίου 2016 κατέβαλε για άμεσα έξοδα μίσθωσης 180 ευρώ που αφορούν την μίσθωση και τα οποία εξοδοποιήθηκαν με βάση το ΔΛΠ 17, ενώ το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται στο ποσό των 2000 ευρώ, έτος καταβλητέο την έναρξη του κάθε έτους. Η μίσθωση δεν περιέχει όρους για τερματισμό, επέκταση ή δικαίωμα αγοράς. Το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης ήταν 4%

Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της εταιρείας Δ την 1.1.2019 είναι 2%, Η μίσθωση είχε χαρακτηριστεί βάσει το ΔΛΠ 17 ως λειτουργική. Η σύμβαση πληροί της απαιτήσεις για να χαρακτηριστεί ως μίσθωση με βάση το ΔΛΠ 17 και το ΔΠΧΑ 16.

Από την 1.1.2019 η εταιρεία εφαρμόζει το ΔΠΧΑ16 και για την μετάβαση και χρησιμοποιεί αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς.

Θα υπολογισθεί το υπόλοιπο έναρξης για την υποχρέωση μίσθωσης και την αξία χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού για την συγκριτική περίοδο που είναι 1.1.2018 αφού η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για την εταιρεία Δ είναι η 1.1.2019

Υπολογισμός της υποχρέωσης μίσθωσης χρησιμοποιώντας την αναδρομική μέθοδο σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς

Την 1.1.2016 (λαμβάνοντας υπόψη ότι έχει πληρωθεί το πρώτο μίσθωμα) η υποχρέωση θα είναι:

Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο,	Εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας	Τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης.	Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ
14.870,66	0,00	0,00	0,00	0,00	14.870,66

ΠΑ σταθερών μισθωμάτων = $(PV(4\%;9;-2000;;0))$ Χρησιμοποιείται το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης μίσθωσης (εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί το τεκμαρτό επιτόκιο θα χρησιμοποιηθεί το διαφορικό επιτόκιο της ημερομηνίας έναρξης της σύμβασης μίσθωσης).

Επομένως η υποχρέωσης μίσθωσης την 1.1.2016 θα είναι **14.870,66 ευρώ (1)**

Υπολογισμός υποχρέωσης μίσθωσης αναδρομικά από 1.1.2016 έως 1.1.2018 και 1.1.2019 χρησιμοποιώντας το τεκμαρτό επιτόκιο:

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Μίσθωμα	Τόκος 4%	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)	(δ)
			(α-β) X 4%	(α-β+γ)
2016	14.870,66		594,83	15.465,49
2017	15.465,49	2.000,00	538,62	14.004,11
2018	14.004,11	2.000,00	480,16	12.484,27

Επομένως το υπόλοιπο της υποχρέωσης μίσθωσης την 31.12.2018 και έναρξης την 1.1.2019 θα είναι 12.484,27 ευρώ

Την 1.1.2016 η αξία χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα είναι:

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	(1) Υποχρέωση από την μίσθωση	Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναμολόγησης απομάκρυνσης και αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. κατά την ημερ. έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
17.050,66	14.870,66	180,00	0,00	2.000,00	0,00

Υπολογισμός αξίας χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αναδρομικά από 1.1.2016 έως 1.1.2018 και 1.1.2019 χρησιμοποιώντας και τις αποσβέσεις:

Η σύμβαση μίσθωσης είναι 10 έτη και το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται στην διάρκεια της σύμβασης. Η αξία της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα διαμορφωθεί ανά έτος:

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
2016	17.050,66	1.705,07	15.345,60
2017	15.345,60	1.705,07	13.640,53
2018	13.640,53	1.705,07	11.935,46

Επομένως το υπόλοιπο την 31.12.2018 και έναρξης την 1.1.2019 θα είναι 11.935,46 ευρώ, ενώ η συγκριτική περίοδος 1.1.2018 και η 31.12.2018 (1.1.2019) θα εμφανισθεί με:

	31.12.2018	1.1.2018
Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	11.935,46	13.640,53
Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ	12.484,27	14.004,11
Προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης)	-548,81	-363,58

9.2.1 Αναδρομική σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 (μετάβαση μισθωτή)

Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει κατά την αρχική εφαρμογή στην μετάβαση στο ΔΠΧΑ16 την χρήση της αναδρομικής σωρευτικής επίδρασης στις μισθώσεις του, ο μισθωτής δεν επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, ο μισθωτής αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

9.2.1.1 Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις (μετάβαση μισθωτή)

Στις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως (ΔΛΠ17) κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις και ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει την αναδρομική σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16:

α) **αναγνωρίζει την υποχρέωση από τη μίσθωση** κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. **Ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην**

παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορετικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

β) αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγούμενως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιλέγει, για κάθε μίσθωση χωριστά, να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε:

i) στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορετικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, είτε

ii) στο ποσό που ισούνται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

γ) εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν ο μισθωτής εφαρμόσει την πρακτική λύση που του δίνει το ΔΠΧΑ 16 για την μετάβαση και βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω απαιτήσεων, όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγούμενως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αφορούν μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία, επενδύσεων σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας, μισθώσεων οι οποίες προηγούμενως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης, ο μισθωτής:

α) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

β) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις οι οποίες προηγούμενως αντιμετωπίζονταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

γ) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγούμενως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό

στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

9.2.1.1.1 Εφαρμογή πρακτικών λύσεων όταν ο μισθωτής εφαρμόζει αναδρομικά το ΔΠΧΑ 16 με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (μετάβαση μισθωτή)

Ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις όταν εφαρμόζει αναδρομικά το ΔΠΧΑ 16 με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής σε μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιτρέπεται να εφαρμόσει αυτές τις πρακτικές λύσεις **ανά μίσθωση**:

α) ο μισθωτής μπορεί να εφαρμόσει ένα ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε ένα χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως όμοια χαρακτηριστικά γνωρίσματα (όπως μισθώσεις με παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο παρόμοιας κατηγορίας σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).

β) ο μισθωτής μπορεί να βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

γ) ο μισθωτής ενδέχεται να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής σε μισθώσεις των οποίων η διάρκεια μίσθωσης λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής:

i) **αντιμετωπίζει λογιστικά** τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση · και

ii) περιλαμβάνει το κόστος που συνδέεται με τις εν λόγω μισθώσεις στη γνωστοποίηση για το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης κατά την ετήσια περίοδο αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

δ) ο μισθωτής μπορεί να εξαιρέσει τις αρχικές άμεσες δαπάνες από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

ε) ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την αποκτηθείσα γνώση, όπως κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης εάν η σύμβαση περιλαμβάνει δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.

Παράδειγμα Μετάβαση λειτουργικής μίσθωσης ΔΛΠ 17 σε χρηματοδοτική ΔΠΧΑ 16 (αναδρομικά, με την σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής)

Η εταιρεία Δ έχει προβεί σε μίσθωση εξοπλισμού για 10 έτη η οποία ξεκίνησε την 1 Ιανουαρίου 2016 κατέβαλε για άμεσα έξοδα μίσθωσης 180 ευρώ που αφορούν την μίσθωση και τα οποία εξοδοποιήθηκαν με βάση το ΔΛΠ 17, ενώ το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται στο ποσό

των 2000 ευρώ, έτος καταβλητέο την έναρξη του κάθε έτους. Η μίσθωση δεν περιέχει όρους για τερματισμό, επέκταση ή δικαίωμα αγοράς. Το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης ήταν 4% Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της εταιρείας Δ την 1.1.2019 είναι 2%, Η μίσθωση είχε χαρακτηριστεί βάσει το ΔΛΠ 17 ως λειτουργική. Η σύμβαση πληροί της απαιτήσεις για να χαρακτηριστεί ως μίσθωση με βάση το ΔΛΠ 17 και το ΔΠΧΑ 16

Από την 1.1.2019 η εταιρεία εφαρμόζει το ΔΠΧΑ16 και για την μετάβαση χρησιμοποιεί την αναδρομική μέθοδο με την σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής, αναφέρονται οι δυνατότητες

Επιμέτρηση της υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

Η αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 για την εταιρεία είναι 1.1.2019, έως την 31.12.2018 έχουν πραγματοποιηθεί τρεις πληρωμές επομένως οι πληρωμές που απομένουν είναι επτά όμως επειδή την η πληρωμή πραγματοποιείται την πρώτη ημέρα του έτους. Τα σταθερά μισθώματα θα υπολογισθούν στην παρούσα αξία των 2000 ευρώ ανά έτος για τα επόμενα 7 έτη εφαρμόζοντας το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της εταιρείας της αρχικής ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΠΧΑ16 που είναι 2% και το οποίο χρησιμοποιείται στην αναδρομική σωρευτική επίδραση. Ο μισθωτής πραγματοποιεί τις πληρωμή του μισθώματος την πρώτη ημέρα του κάθε έτους. Επειδή ο υπολογισμός είναι στην αρχή της περιόδου (1.1.2019) πριν την πληρωμή για το προκαταβαλλόμενο μισθώμα του έτους 2019 το οποίο πληρώνεται την 1.1.2019, τα σταθερά μισθώματα θα ισούται με το μισθώμα των 2000 ευρώ που καταβάλλεται την 1.1.2019 πλέον τα 6 υπολειπόμενα μισθώματα από 1.1.2020 και μετά των 2000 ευρώ έτος τα οποία 6 μισθώματα θα προεξοφληθούν με 2%.

Το διαφορικό επιτόκιο την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 για την εταιρεία είναι 2 %. Η υποχρέωση της μίσθωσης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής θα είναι:

Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο,	Εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας	Τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης,	Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ
13.202,86	0,00	0,00	0,00	0,00	13.202,86

ΠΑ σταθερών μισθωμάτων = $(PV(2\%;6;-2000;;0)) + 2000$ Χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, επομένως η υποχρέωση της μίσθωσης θα είναι **13.202,86** ευρώ (1)

α. Αξία χρήσης υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλεμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής

Η αξία της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα είναι την 1.1.2019

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	(1) Υποχρέωση από την μίσθωση	Προπληρωμένα. ή δουλεωμένα μισθώματα στην κατ. Οικον. θέσης αμέσως πριν από την ημ/νία της αρχικής εφαρμογής
13.202,86	13.202,86	0,00

Επομένως η 1.1.2019 θα εμφανισθεί με:

	1.1.2019	31.12.2018	1.1.2018
Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	13.202,86		
Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ	13.202,86		
Προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης)	0,00		

β. Αξία χρήσης υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

Υπολογισμός υποχρέωσης αναδρομικά από την έναρξη της μισθωτικής περιόδου προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής για να χρησιμοποιηθεί στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου της μίσθωσης:

Σταθερά μισθώματα (πλέον ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	Κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο,	Εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας	Τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς	Καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης,	(1) Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ
16.324,47	0,00	0,00	0,00	0,00	16.324,47

ΠΑ σταθερών μισθωμάτων αναδρομικά $= (PV(2\%;9;-2000;0))$ και χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο της αρχική ημερομηνίας εφαρμογής

Επομένως η αξία χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου την 1.1.2016 θα είναι:

Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	(1) Υποχρέωση από την μίσθωση	(2) Αρχικές άμεσες δαπάνες	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης και αποκατάστασης	Μισθώματα καταβλ. κατά την ημερ. έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
18.324,47	16.324,47	0,00	0,00	2.000,00	0,00

(2) Στην συγκεκριμένη μόνο μέθοδο κατά την πρώτη εφαρμογή δίνεται η δυνατότητα από το ΔΠΧΑ 16 ως πρακτική λύση να εξαιρέσει η εταιρεία τα άμεσα κόστη (180 ευρώ) από τον υπολογισμό της αξίας χρήσης εάν επιθυμεί και το οποίο και εφαρμόζεται στο παράδειγμα για ευκολία.

Η σύμβαση μίσθωσης είναι 10 έτη και το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται στην διάρκεια της σύμβασης. Η αξία της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα διαμορφωθεί ανά έτος:

Ετος	Υπόλοιπο έναρξης	Αποσβέσεις	Υπόλοιπο κλεισίματος
	(α)	(β)	(γ)
		10%	
2016	18.324,47	1.832,45	16.492,03
2017	16.492,03	1.832,45	14.659,58
2018	14.659,58	1.832,45	12.827,13

Επομένως το υπόλοιπο έναρξης την 1.1.2019 θα είναι 12.827,13 ευρώ και η 1.1.2019 θα εμφανισθεί με:

	1.1.2019	31.12.2018	1.1.2018
Αξία (κόστος) δικαιώματος χρήσης	12.827,13		
Υποχρέωση από την μίσθωση στην ΠΑ	13.202,86		
Προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης	-375,73		

9.2.1.2 Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις (μετάβαση μισθωτή)

Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 **αναδρομικά, με την σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής** όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ισούται με τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης από μίσθωση που είχαν επιμετρηθεί πριν από την εν λόγω ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Γι' αυτές τις μισθώσεις, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

9.3 Γνωστοποίηση (μετάβαση μισθωτή)

Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 αναδρομικά, με την σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ο μισθωτής γνωστοποιεί τις πληροφορίες για την αρχική εφαρμογή οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 28 του ΔΛΠ 8, εκτός από τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8. Αντί για τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8, ο μισθωτής γνωστοποιεί:

- α) το σταθμισμένο μέσο διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή το οποίο έχει εφαρμοστεί στις υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- β) επεξήγηση οποιασδήποτε διαφοράς προκύψει μεταξύ:
- i) των δεσμεύσεων λειτουργικών μισθώσεων που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 στη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς **η οποία προηγήθηκε της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού** κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για την μετάβαση στο ΔΠΧΑ 16 των υποχρεώσεων της μίσθωσης και
 - ii) των υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Εάν ο μισθωτής χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις πρακτικές λύσεις όταν εφαρμόζει αναδρομικά το ΔΠΧΑ 16 με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής σε μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 γνωστοποιεί το γεγονός.

9.4 Εκμισθωτές (Μετάβαση)

Με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται για τον ενδιάμεσο εκμισθωτή παρακάτω, ο εκμισθωτής δεν απαιτείται να κάνει κάποια προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως εκμισθωτής και τις αντιμετωπίζει λογιστικά εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

9.4.1 Ενδιάμεσος εκμισθωτής (Μετάβαση)

- α) επανεκτιμά τις υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και συνεχίζουν να είναι ενεργές κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, προκειμένου να καθορίσει εάν κάθε υπομίσθωση θα πρέπει να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση ή ως χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16. Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής διενεργεί την εκτίμηση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής βάσει των υπολειπόμενων συμβατικών όρων και προϋποθέσεων της κύριας μίσθωσης και της υπομίσθωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- β) όσον αφορά υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 αλλά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, αντιμετωπίζει λογιστικά την υπομίσθωση ως νέα χρηματοδοτική μίσθωση η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

9.5 Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (Μετάβαση)

Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.

Στις περιπτώσεις όμως που εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17:

α. μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπίζόταν λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

- i) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- ii) συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

β. η συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπίζόταν λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

- i) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- ii) προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης για τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημιές, που σχετίζονται με όρους οι οποίοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της αγοράς, και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

9.6 Ποσά τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί αναφορικά με συνενώσεις επιχειρήσεων (Μετάβαση)

Εάν ο μισθωτής έχει προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων που συνδέεται με ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους μιας λειτουργικής μίσθωσης η οποία αποκτήθηκε στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων, ο μισθωτής παύει να αναγνωρίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά το αντίστοιχο ποσό την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

10. Ορισμοί εννοιών για το ΔΠΧΑ 16

10.1 Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 16

Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση	Το άθροισμα: α) των καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης· και β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.
Αρχικές άμεσες δαπάνες	Το διαφορικό κόστος σύναψης της μίσθωσης το οποίο δεν θα είχε πραγματοποιηθεί εάν δεν είχε συναφθεί η μίσθωση, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές σε σχέση με κάποια χρηματοδοτική μίσθωση.
Βραχυπρόθεσμη μίσθωση	Η μίσθωση της οποίας η διάρκεια κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ισούται με 12 ή με λιγότερους μήνες. Η μίσθωση η οποία περιλαμβάνει δικαίωμα αγοράς δεν αποτελεί βραχυπρόθεσμη μίσθωση.
Διάρκεια μίσθωσης	Η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε συνδυασμό με: α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.
Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή	Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον.
Εγγύηση υπολειμματικής αξίας	Η εγγύηση την οποία παρέχει στον εκμισθωτή ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με αυτόν, σύμφωνα με την οποία η αξία (ή μέρος της αξίας) του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα ανέρχεται σε ένα συγκεκριμένο ποσό κατ' ελάχιστον στο τέλος της μίσθωσης.
Εκμισθωτής	Η οικονομική οντότητα η οποία παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
Εύλογη αξία	Για τους σκοπούς της εφαρμογής των λογιστικών απαιτήσεων του εκμισθωτή στο παρόν Πρότυπο, το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστεί μια υποχρέωση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
Ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης	Η ημερομηνία κατά την οποία τα δύο μέρη συμφωνούν σε τροποποίηση της μίσθωσης.
Ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης	Η ημερομηνία της σύμβασης μίσθωσης ή, εάν προηγείται, η ημερομηνία δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.
Ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου	Η ημερομηνία κατά την οποία ο εκμισθωτής καθιστά ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή.
Καθαρή επένδυση στη μίσθωση	Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.
Κίνητρα μίσθωσης	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο εκμισθωτής προς τον μισθωτή σε σχέση με μια μίσθωση, ή η επιστροφή ή ανάληψη διαφόρων δαπανών του μισθωτή από τον εκμισθωτή.
Κυμαινόμενα μισθώματα	Το μέρος των καταβολών τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια μίσθωσης το οποίο κυμαίνεται λόγω μεταβολών σε γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, εκτός από την πάροδο του χρόνου.
Λειτουργική μίσθωση	Η μίσθωση η οποία δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού

	στοιχείου.
Μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο	Η διαφορά μεταξύ: α), της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.
Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία	Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.
Μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή και αφορούν το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία: α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μειωμένα κατά τυχόν κίνητρα μίσθωσης β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία μεταβάλλονται σύμφωνα με κάποιο δείκτη ή επιτόκιο γ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα και δ) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης. Όσον αφορά τον μισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν από τον μισθωτή σύμφωνα με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν ο μισθωτής επιλέξει να συνδυάσει μη μισθωτικά στοιχεία με κάποιο στοιχείο μίσθωσης και να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης. Όσον αφορά τον εκμισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει την εγγύηση. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία.
Μίσθωση	Η σύμβαση, ή το μέρος της σύμβασης, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο) για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
Μισθωτής	Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
Οικονομική ζωή	Είτε περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες είτε το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.
Περίοδος χρήσης	Η συνολική χρονική περίοδος κατά την οποία χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να τηρηθεί μια σύμβαση με έναν πελάτη (περιλαμβάνει και τυχόν μη συνεχόμενες χρονικές περιόδους).
Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτυπώνει το δικαίωμα του μισθωτή να χρησιμοποιεί το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.
Προαιρετικά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια περιόδων οι οποίες καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη διάρκεια μίσθωσης.
Σταθερά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εξαιρουμένων των κυμαινόμενων μισθωμάτων.
Σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης	Το επιτόκιο το οποίο εξισώνει την παρούσα αξία α) των μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με το άθροισμα i) της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικής άμεσης δαπάνης του

	εκμισθωτή.
Τροποποίηση της μίσθωσης	Η μεταβολή του αντικείμενου της μίσθωσης, ή του ανταλλάγματος για τη μίσθωση, η οποία δεν περιλαμβανόταν στους αρχικούς όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης (για παράδειγμα, η προσθήκη ή η κατάργηση του δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, ή η παράταση ή σμίκρυνση της συμβατικής διάρκειας της μίσθωσης).
Υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της μίσθωσης και του οποίου το δικαίωμα χρήσης έχει παρασχεθεί από τον εκμισθωτή στον μισθωτή.
Υπομίσθωση	Η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο μισθωτής («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος, ενώ η μίσθωση («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ.
Χρηματοδοτική μίσθωση	Η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
Ωφέλιμη ζωή	Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από μια οικονομική οντότητα ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

10.2 Παρούσα αξία ταμειακής ροής

Παρούσα αξία ταμειακής ροής	Η παρούσα αξία, είναι η αξία μιας αναμενόμενης ταμειακής εισροής κατά την ημερομηνία της αποτίμησης. Η παρούσα αξία είναι πάντα μικρότερη ή ίση με την μελλοντική αξία του ποσού λόγω της μεταβολής του χρήματος κατά τη διάρκεια του χρόνου, δηλαδή την χρονική αξία του χρήματος, κάτι που δεν ισχύει κατά τη διάρκεια αρνητικών επιτοκίων, όπου η παρούσα αξία είναι μεγαλύτερη από τη μελλοντική αξία. $ΠΑ = \sum_{t=1}^n \frac{KTP_t}{(1+i)^t}$ ΠΑ Παρούσα αξία Σ Άθροισμα παρούσων αξιών n Χρονική διάρκεια KTP Καθαρή μελλοντική ταμειακή ροή t Χρονική περίοδος i Επιτόκιο ανατοκισμού ή προεξόφλησης
-----------------------------	--

10.3 Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού

Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού είναι αυτό με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον. Η χρησιμοποίηση κριτικής ανάλυσης από την οικονομική οντότητα (μισθωτής) είναι απαραίτητη για να εκτιμηθεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού, ειδικά όταν η αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

διαφέρει σημαντικά από την αξία του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που αφορά περίοδο μίσθωσης. Επομένως οι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν τον υπολογισμό του διαφορικού επιτοκίου δανεισμού είναι: α) Η πιστοληπτική ικανότητα της εταιρείας, β) οι όροι της συμφωνίας (π.χ. διάρκεια σύμβασης), γ) το ύψος του κεφαλαίου που καλείται να δανειστεί, δ) οι παρόμοιες εξασφαλίσεις οι οποίες εξαρτώνται από την φύση και την ποιότητα του περιουσιακού στοιχείου (ή μέρος του περιουσιακού στοιχείου), ε) το οικονομικό περιβάλλον όπως: το νόμισμα, η ημερομηνία που συνάπτεται η σύμβαση, η περικλείουσα νομοθεσία, η γεωγραφική περιοχή κ.τ.λ.

Το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού είναι διαφορετικό για κάθε μίσθωση (εκτός της περίπτωσης ομαδοποίησης μισθώσεων).

Το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου (η ελάχιστη απόδοση που αναμένεται να καταβάλει η επιχείρηση κατά μέσο όρο στους μετόχους της για την χρηματοδότηση των περιουσιακών της στοιχείων) δεν είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό του διαφορικού επιτοκίου δανεισμού επειδή δεν είναι αντιπροσωπευτικό του επιτοκίου με το οποίο μία οικονομική οντότητα δανείζεται στην αγορά και το οποίο είναι χαμηλότερο από το επιτόκιο που προκύπτει από το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου (λόγω παροχής διασφαλίσεων στους πιστωτές).

10.4 Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

Ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, συμπεριλαμβανομένης της αντικατάστασης ενός επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς, όπως π.χ. αυτό που προκύπτει με βάση τις συστάσεις που διατυπώθηκαν στην έκθεση του Συμβουλίου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας με τίτλο «Reforming Major Interest Rate Benchmarks». (παρ.6.8.2 του ΔΠΧΑ 9)

Λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς υπάρχει μεταβολή στην βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών.

Η βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να αλλάξει ». (παρ.5.4.6 του ΔΠΧΑ 9):

α) με την τροποποίηση των συμβατικών όρων που καθορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, οι συμβατικοί όροι τροποποιούνται για την αντικατάσταση του επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς)·

β) κατά τρόπο που δεν λήφθηκε υπόψη —ούτε προβλέφθηκε— στους συμβατικούς όρους κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου, χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι (για παράδειγμα, η μέθοδος υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς αλλάζει χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι)· και/ή

γ) λόγω της ενεργοποίησης υφιστάμενου συμβατικού όρου (για παράδειγμα, ενεργοποιείται υφιστάμενη ρήτρα εφεδρικού επιτοκίου).

Για τον σκοπό αυτόν, αλλαγή στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις (παρ.5.4.7 του ΔΠΧΑ 9):

α) η αλλαγή είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς· και

β) η νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την αλλαγή).

Παραδείγματα αλλαγών από τις οποίες προκύπτει νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών η οποία είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την αλλαγή) είναι (παρ.5.4.8 του ΔΠΧΑ 9):

α) η αντικατάσταση υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς —ή η εφαρμογή τέτοιας μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς με αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς— με την προσθήκη σταθερού περιθωρίου ικανού να αντισταθμίσει τη διαφορά βάσης μεταξύ του υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς και του εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς·

β) οι αλλαγές στην περίοδο αναπροσαρμογής, στις ημερομηνίες αναπροσαρμογής ή στον αριθμό των ημερών μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής των τοκομεριδίων με σκοπό την εφαρμογή της μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς· και

γ) η προσθήκη πρόβλεψης εφεδρικού επιτοκίου στους συμβατικούς όρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή κάθε αλλαγής η οποία περιγράφεται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω.

11. Ενδεικτικοί πίνακες γνωστοποιήσεων

Παραδείγματα ενδεικτικών πινάκων για μερικές από τις γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 16 για τον μισθωτή (τα δεδομένα των πινάκων είναι καταχωρημένα τυχαία για την κατανόηση των πινάκων και δεν συνδέονται μεταξύ τους)

Πίνακας ανάλυσης εξόδων μισθώσεων (παράγραφος 53 ΔΠΧΑ 16)

	2018	2017
	Ευρώ	Ευρώ
Έξοδα τόκων μισθώσεων	2000	1700
Έξοδα βραχυχρόνιων μισθώσεων	700	500
Έξοδα χαμηλής αξίας μισθώσεων	500	400
Έξοδα που συνδέονται με κυμαινόμενες πληρωμές που δεν περιλαμβάνονται στις υποχρεώσεις μίσθωσης	70	20
Συνολικές μη προεξοφλημένες δεσμεύσεις για βραχυχρόνιες μισθώσεις	350	600

Πίνακας Περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία (παράγραφος 53 ΔΠΧΑ 16)

	Γήπεδα και κτίρια	Μηχανήματα εξοπλισμός και οχήματα	Σύνολο
	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Την 1η Ιανουαρίου 2018	25.770	4.741	30.511
Προσθήκες	2.000	1.000	3.000
Αποσβέσεις	-3.086	-638	-3.723
Τροποποιήσεις των όρων μίσθωσης	1500	-100	1.400
Αναπροσαρμογές κυμαινόμενων μισθωμάτων	1000	0	1.000
Την 31 Δεκεμβρίου 2018	27.184	5.003	32.188

	Γήπεδα και κτίρια	Μηχανήματα εξοπλισμός και οχήματα	Σύνολο
	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Την 1 Ιανουαρίου 2017	28.300	4.768	33.068
Προσθήκες	0	500	500
Αποσβέσεις	-2.830	-527	-3.357
Τροποποιήσεις των όρων μίσθωσης	0	0	0
Αναπροσαρμογές κυμαινόμενων μισθωμάτων	300	0	300
Την 31 Δεκεμβρίου 2017	25.770	4.741	30.511

Πίνακας Υποχρεώσεις μίσθωσης ανά κατηγορία (παράγραφος 53 ΔΠΧΑ 16)

	Γήπεδα και κτίρια	Μηχανήματα εξοπλισμός και οχήματα	Σύνολο
	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Την 1 Ιανουαρίου 2018	27894	6390	34284
Προσθήκες	2000	1000	3000
Έξοδα τόκων	2500	750	3250
Επιπτώσεις τροποποιήσεων των όρων μίσθωσης	1500	-100	1400
Αναπροσαρμογές κυμαινόμενων μισθωμάτων	1000	0	1000
Πληρωμές μισθώσεων	-3500	-850	-4350
Την 31 Δεκεμβρίου 2018	31394	7190	38584

	Γήπεδα και κτίρια	Μηχανήματα εξοπλισμός και οχήματα	Σύνολο
	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
Την 1 Ιανουαρίου 2017	29000	6065	35065
Προσθήκες	0	500	500
Έξοδα τόκων	1794	650	2444
Επιπτώσεις τροποποιήσεων των όρων μίσθωσης	0	0	0
Αναπροσαρμογές κυμαινόμενων μισθωμάτων	300	0	300
Πληρωμές μισθώσεων	-3200	-825	-4025
Την 31 Δεκεμβρίου 2017	27894	6390	34284

Πίνακας ανάλυσης ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις (παράγραφος 58 ΔΠΧΑ 16)

	2018	2017
	Ευρώ	Ευρώ
Έξοδα τόκων μισθώσεων	2000	1700
Έξοδα βραχυχρόνιων μισθώσεων	700	500
Έξοδα χαμηλής αξίας μισθώσεων	500	400
Έξοδα που συνδέονται με κυμαινόμενες πληρωμές που δεν περιλαμβάνονται στις υποχρεώσεις μίσθωσης	70	20
Συνολικές μη προεξοφλημένες δεσμεύσεις για βραχυχρόνιες μισθώσεις	350	600

Την 31 Δεκεμβρίου
2018

Έως 3 μήνες	Από 3 έως 12 μήνες	Από 1 έως 2 έτη	Από 2 έως 5 έτη	Πάνω από 5 έτη
Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
3000	9000	9000	24000	55000

Την 31 Δεκεμβρίου
2017

Έως 3 μήνες	Από 3 έως 12 μήνες	Από 1 έως 2 έτη	Από 2 έως 5 έτη	Πάνω από 5 έτη
Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
2000	6000	6000	14000	40000

Είδη πληρωμών για μισθώσεις την 31 Δεκεμβρίου 20XX (παράγραφος 59 ΔΠΧΑ 16)

	Συμβόλαια μίσθωσης Αριθμός μισθώσεων	Σταθερές πληρωμές Ευρώ	Κυμαινόμενες πληρωμές Ευρώ	Συνολικές πληρωμές Ευρώ
Σταθερά μισθώματα	10	700000		700000
Κυμαινόμενα μισθώματα με μη ελάχιστη καταβολή	4		40000	40000
Κυμαινόμενα μισθώματα με ελάχιστη καταβολή	6	100000	300000	400000
	20	800000	340000	1140000

Υποχρεώσεις μισθώσεων (προεξοφλημένες) και Ενδεχόμενες υποχρεώσεις πληρωμών που δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεώσεις των μισθώσεων (μη προεξοφλημένες) (παράγραφος 59 ΔΠΧΑ 16)

**Ενδεχόμενες υποχρεώσεις πληρωμών που δεν
συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεώσεις των
μισθώσεων (μη προεξοφλημένες)**

Επιχειρηματικός τομέας	Υποχρεώσεις μισθώσεων (προεξοφλημένες) Ευρώ	Έτη 20X1– 20X5 Ευρώ	Έτη 20X6– 20Y0 Ευρώ	Σύνολο Ευρώ
A	10000	1000	1500	2500
B	200000	30000	20000	50000
Γ	30000	5000	3000	8000
Δ	100000	10000	4000	14000
Σύνολο	340000	46000	28500	74500

Πίνακας άσκησης δικαιώματος διακοπής της μίσθωσης (παράγραφος 59 ΔΠΧΑ 16)

Επιχειρηματικός τομέας	Δικαίωμα διακοπής της μίσθωσης που μπορούσε να ασκηθεί κατά την διάρκεια του έτους 20X0	Δικαίωμα διακοπής της μίσθωσης που δεν ασκήθηκε κατά την διάρκεια του έτους 20X1	Δικαίωμα διακοπής της μίσθωσης που ασκήθηκε
	Αριθμός μισθώσεων	Αριθμός μισθώσεων	Αριθμός μισθώσεων
A	4	3	1
B	3	3	0
Γ	2	1	1
Δ	2	1	1
Σύνολο	11	8	3

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις πληρωμών μίσθωσης που αφορούν τις περιόδους του δικαιώματος επέκτασης της μίσθωσης (παράγραφος 59 ΔΠΧΑ 16)

Επιχειρηματικός τομέας	Υποχρεώσεις μισθώσεων (προεξοφλημένες)	Ενδεχόμενες υποχρεώσεις πληρωμών που δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποχρεώσεις της μίσθωσης (προεξοφλημένες)	Ιστορικό Ποσοστό εξάσκησης του δικαιώματος επέκτασης
	Ευρώ	Ευρώ	%
A	100000	120000	52%
B	300000	50000	69%
Γ	50000	20000	75%
Δ	200000	210000	41%
Σύνολο	650000	400000	48%

Φύση Περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης (παράγραφος 59 ΔΠΧΑ 16)

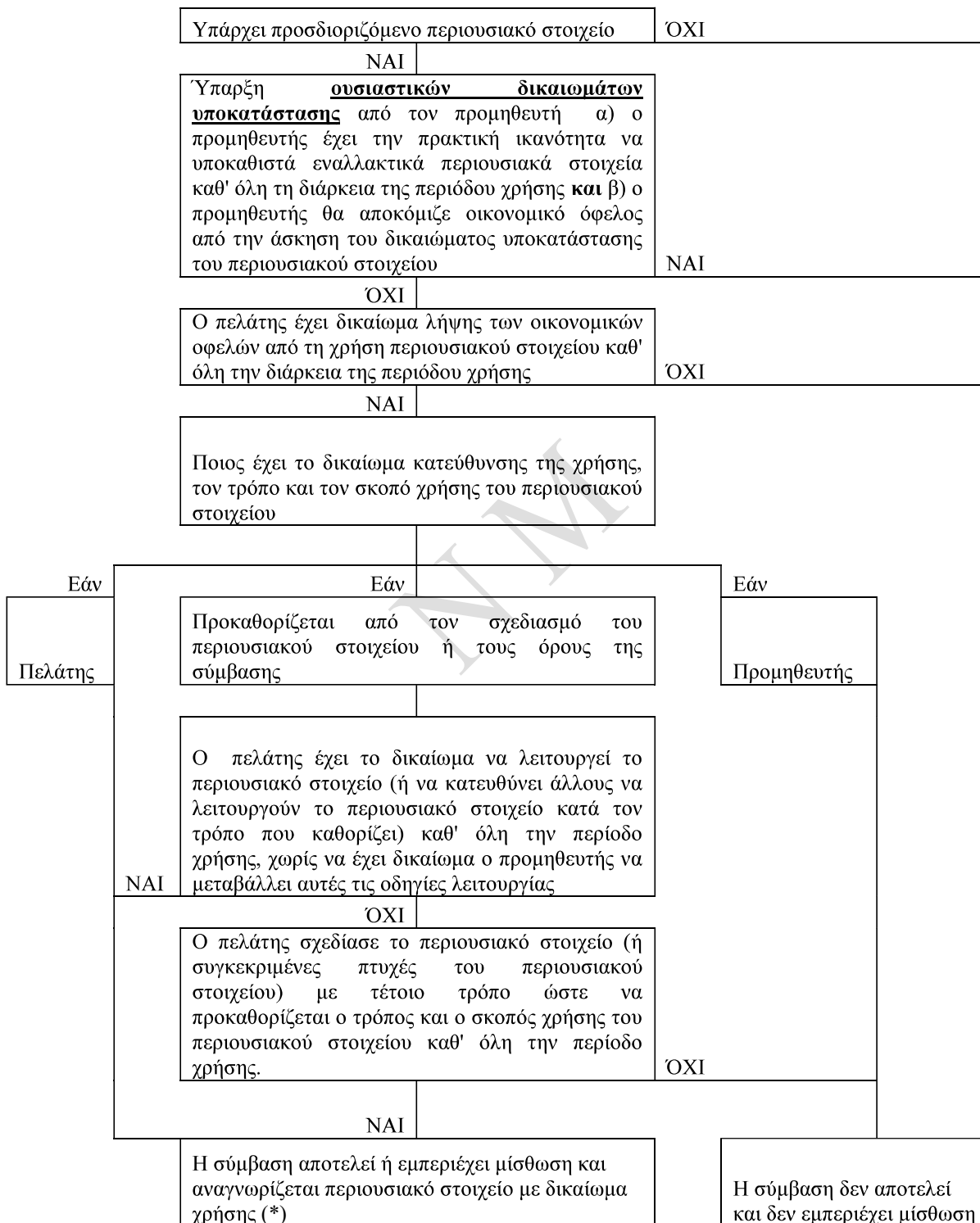
	Συμβόλαια μίσθωσης	Σταθερές πληρωμές	Κυμαινόμενες πληρωμές	Ευαισθησία
		%	%	Ευρώ
31/12/2018				
Μίσθωση ακινήτων με μισθώματα συνδεδεμένα με τις αναπροσαρμογές ενοικίων στην αγορά	4		25%	+/-602
Μίσθωση ακινήτων με μισθώματα συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό	3		30%	+/-520
Μίσθωση ακινήτων με σταθερά μισθώματα	3	20%		
Μίσθωση εξοπλισμού	40	23%		
Μίσθωση οχημάτων	2	2%		
	52	45%	55%	+/-1122
31/12/2017				
Μίσθωση ακινήτων με μισθώματα συνδεδεμένα με τις αναπροσαρμογές ενοικίων στην αγορά	4		25%	+/-495
Μίσθωση ακινήτων με μισθώματα συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό	3		30%	+/-410
Μίσθωση ακινήτων με σταθερά μισθώματα	3	20%		
Μίσθωση εξοπλισμού	40	23%		

Μίσθωση οχημάτων

2	2%		
52	45%	55%	+/-905

12. Συνοπτικός οδηγός για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16

Διάγραμμα ροής εκτίμησης εάν μία σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση



(*) Δυνατότητα εξαίρεσης βραχυπρόθεσμων μισθώσεων μέχρι και 12 μηνών (χωρίς δικαίωμα αγοράς) και μισθώσεων χαμηλής αξίας περιουσιακού στοιχείου.

Καθορισμός αρχικής διάρκειας μίσθωσης και επανεκτίμηση

Η οικονομική οντότητα καθορίζει και εκτιμά την διάρκεια της μίσθωσης ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης (στην περίπτωση που μόνο ο εκμισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο την οποία καλύπτει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης από τον εκμισθωτή) κατά την οποία είναι εκτελεστή η σύμβαση α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

Επανεκτίμηση διάρκειας μίσθωσης ο μισθωτής επανεκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή η μη άσκηση του δικαιώματος καταγγελίας, **με την επέλευση σημαντικού γεγονότος ή σημαντικής μεταβολής των περιστάσεων** η οποία: α) εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή και β) επηρεάζει το κατά πόσο ο μισθωτής είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης.

Αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση σύμβασης μίσθωσης (μισθωτής)

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Αξία (κόστος) δικαιώμα τος χρήσης	=	Υποχρέωση από την μίσθωση	+	Αρχικές άμεσες δαπάνες	+	Κόστη αποσυναρμολόγησης απομάκρυνσης και αποκατάστασης	+	Μισθώματα τα οποία καταβλήθη καν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστε ρα	-	Κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί
--	---	--	---	---------------------------------------	---	---	---	---	---	--

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων

Υποχρέω ση από την μίσθωση στην παρούσα αξία τους	=	Σταθερά μισθώματα (πλέον των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) <u>μειωμένα</u> κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	+	Βέβαια κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	+	Ποσά εγγυήσεων υπολειμματι κής αξίας	+	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώματο ς αγοράς	+	Ποινή για καταγγελία της μίσθωσης
--	---	--	---	--	---	---	---	---	---	--

Ο μισθωτής κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον). Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:

α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση·

β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων· και

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα.

Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση (μισθωτής)

Μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης. ή μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.	-Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια με βάση την αναθεωρημένη διάρκεια μίσθωσης ή το δικαίωμα αγοράς. -Ο μισθωτής προσδιορίζει το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα. -Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.
Μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας ή μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών.	-Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω μεταβολής της εγγύησης υπολειμματικής αξίας ή τις αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς ή την μεταβολή στις ταμειακές ροές (μισθώματα). -Ο μισθωτής για την μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας και στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο χρησιμοποιεί το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο. -Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης (μισθωτής)

Τροποποίηση της μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση	
Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση	Αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων και β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.

Επίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση	
Στην περίπτωση που η τροποποίηση αφορά την μερική ή ολική λύση της μίσθωσης (διάρκεια,	-Μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης. -Μειώνει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης ώστε να αντανakλάται η σχετική μείωση -Αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μείωση της μίσθωσης· - Επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα

αντάλλαγμα κ.τ.λ.) ο μισθωτής	μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, που προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης , εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα και αναπροσαρμόζει με αυτήν την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης
Λοιπές περιπτώσεις	- Επανειλημμένα την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, που προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης , εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, -Αναπροσαρμόζει με αυτήν την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Γνωστοποιήσεις του μισθωτή

Βασικές ποσοτικές: Ι) τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς: α) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης· β) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. γ) την επιβάρυνση της απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· δ) τα έξοδα τόκων επί των υποχρεώσεων από μισθώσεις· ε) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί σε αυτό το έξοδο· στ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στο στοιχείο ε)· ζ) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· θ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης· η) τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και ι) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις II) Λοιπές γνωστοποιήσεις: - Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος	Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες: α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή· β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία, περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από: i) κυμαινόμενα μισθώματα ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας· iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής· γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης. ε) Σχετικές με τα κυμαινόμενα μισθώματα i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα κυμαινόμενα μισθώματα και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω καταβολών· ii) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων· iii) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα επιτόκια και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται οι καταβολές ως αντίδραση στις μεταβολές των εν λόγω βασικών μεταβλητών· και iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των κυμαινόμενων μισθωμάτων. στ) Σχετικά με τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω δικαιωμάτων· ii) το σχετικό μέγεθος των προαιρετικών μισθωμάτων έναντι των μισθωμάτων· iii) ο βαθμός επικράτησης της άσκησης αυτών των δικαιωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των δικαιωμάτων.
---	---

της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται στις ποσοτικές γνωστοποιήσεις της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως. -Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. - Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16. - Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και B11 του ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. - Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση, γνωστοποιεί το γεγονός.	ζ) Σχετικά με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω εγγυήσεων ii) το σχετικό μέγεθος της έκθεσης του μισθωτή σε κίνδυνο υπολειμματικής αξίας iii) η φύση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έχουν παρασχεθεί οι εν λόγω εγγυήσεις και iv) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των εγγυήσεων. η) Σχετικά με τις με τις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης i) οι λόγοι για τους οποίους ο μισθωτής εκτέλεσε τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω συναλλαγών ii) τους βασικούς όρους και τις προϋποθέσεις των επιμέρους συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης iii) οι καταβολές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη μέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις και iv) οι επιπτώσεις των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης στις ταμειακές ροές της περιόδου αναφοράς
---	---

Οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις παρέχονται σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.

Κατάταξη των μισθώσεων (εκμισθωτής)

Χρηματοδοτική μίσθωση	Λειτουργική μίσθωση
Μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών ενώ οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας. Όροι και καταστάσεις τα οποία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό κατά κανόνα συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής: α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία από την οποία καθίσταται δυνατή η άσκηση του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται δ) κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και ε) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο	Μη μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών ενώ οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις. 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 τον μισθωτή· β) κέρδη ή ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης)· και γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.	Το αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης.
--	--

Αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση Χρηματοδοτικής μίσθωσης των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση (εκμισθωτής)

Πίνακας Αρχικής επιμέτρησης της απαίτησης από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων

Καθαρή επένδυση στην μίσθωση									
Παρούσα αξία μελλοντικών εισροών									
Σταθερά μισθώματα (πλέον των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) <u>μειωμένα</u> κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης	+	Βέβαια κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο	+	Ποσά εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας	+	Τιμή βέβαιης άσκησης του δικαιώματος αγοράς	+	Ποινή για καταγγελία της μίσθωσης	Παρούσα αξία μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης (προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση· δεν είναι απαραίτητο να προστεθούν χωριστά). Η ακαθάριστη επένδυση είναι άθροισμα: α) των καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης· και β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ανεξαρτήτως εάν ο εκμισθωτής μεταβιβάζει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο.	Αναγνωρίζει: α) τα έσοδα που αποτελούν την εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή, εάν είναι χαμηλότερη, την παρούσα αξία των μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, προεξοφλημένα με βάση ένα επιτόκιο της αγοράς· β) το κόστος πωλήσεων, που είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας· και γ) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση (η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους
--	--

Μεταγενέστερη επιμέτρηση (εκμισθωτής)	
Ο εκμισθωτής	-Επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου και λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο. -Εφαρμόζει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. -Ο εκμισθωτής επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες

	που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρεί την κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και αναγνωρίζει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδομένα ποσά. -Όταν κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το συμπεριλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο.
--	--

Διάγραμμα λογιστικής αντιμετώπισης εκμισθωτή των τροποποιήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης

Η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων	NAI	Το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.	NAI	Αναγνωρίζεται ως Χωριστή μίσθωση
	OXI	OXI		
Δεν αναγνωρίζεται ως χωριστή σύμβαση				
Θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης				
	NAI	OXI		
Αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης και επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης		Ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9		

Αναγνώριση, αρχική επιμέτρηση και τροποποίηση λειτουργικής μίσθωσης (εκμισθωτής)

Ο εκμισθωτής δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου	α. Συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές του καταστάσεις β. Αναγνωρίζει στα έξοδα δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης γ. Προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται για τη σύναψη λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έξοδα της μίσθωσης δ. Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38. ε. Εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να προσδιορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημιές απομείωσης στ. Όταν είναι ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση. ζ. Αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν η εν λόγω βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου
Τροποποιήσεις της μίσθωσης (εκμισθωτής)	Αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν προπληρωμένα ή δουλευμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση στο πλαίσιο των μισθωμάτων της νέας μίσθωσης.

Υπομίσθωση αναγνώριση κατάταξη (ενδιάμεσος εκμισθωτής)	
Είδος μίσθωσης	Λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης από τον ενδιάμεσο εκμισθωτή
Χρηματοδοτική μίσθωση	-α) Παύει να αναγνωρίζει το υπόλοιπο της αξίας του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως πάγιο και β) αναγνωρίζει απαίτηση ίση με την καθαρή επένδυση της υπομίσθωσης. -Αναγνωρίζει την διαφορά α) και β) σαν κέρδος ή ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. -Αναγνωρίζει έσοδο από τόκους στην απαίτηση από την υπομίσθωση σαν εκμισθωτής σε χρηματοδοτική μίσθωση. -Η προηγούμενη αναγνωρισμένη υποχρέωση μίσθωσης προς τον κύριο εκμισθωτή παραμένει και συνεχίζεται να υπολογίζονται τόκοι εξόδου σε αυτήν.
Λειτουργική μίσθωση	-Αναγνωρίζεται έσοδο από την υπομίσθωση σαν λειτουργική μίσθωση. -Συνεχίζει να αναγνωρίζει την αξία του δικαιώματος χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως πάγιο και διενεργεί αποσβέσεις. -Η υποχρέωση μίσθωσης προς τον κύριο εκμισθωτή παραμένει και συνεχίζεται να υπολογίζονται τόκοι εξόδου σε αυτήν.

Εάν η κύρια μίσθωση είναι βραχυπρόθεσμη μίσθωση την οποία η οικονομική οντότητα, ως μισθωτής, έχει ως αντιμετωπισθεί ως έξοδο είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση, η υπομίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση. Για μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση δεν επιτρέπεται η υπομίσθωση, διαφορετικά δεν θα έπρεπε να αντιμετωπίζονται ως μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία.

Γνωστοποιήσεις εκμισθωτή	
Χρηματοδοτική Μίσθωση	Λειτουργική Μίσθωση
-Το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση· -Το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση· και -Το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση -Παρέχει ποιοτική και ποσοτική επεξήγηση των σημαντικών μεταβολών στη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. -Την ανάλυση ληκτότητας των εισπρακτέων μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα εισπρακτέα μισθώματα σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και το σύνολο των ποσών για τα υπόλοιπα έτη. -Προχωρεί σε συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο που αφορά τα εισπρακτέα μισθώματα, καθώς και τυχόν προεξοφλημένες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.	-Το έσοδο μίσθωσης, με χωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο. -Εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16 για τα ενσώματα πάγια Αναλύει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις. -Κατ' αντιστοιχία, παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής. -Τηρεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 για περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση. -Γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα μισθώματα τα οποία θα εισπράττονται σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και συνολικά τα ποσά για τα υπόλοιπα έτη.
Πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες	
Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης. Οι πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν: α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του εκμισθωτή· και β) τον τρόπο με τον οποίο ο εκμισθωτής διαχειρίζεται τον κίνδυνο που συνδέεται με τυχόν δικαιώματα που διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου των δικαιωμάτων τα οποία διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων.	

περιλαμβανομένων των μέσων τα οποία χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής για να μειώσει τον κίνδυνο. Στα μέσα αυτά περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, συμφωνίες επαναγοράς, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας ή κυμαινόμενα μισθώματα σε περίπτωση υπέρβασης προκαθορισμένων ορίων.

Ο εκμισθωτής παρέχει τις ανωτέρω γνωστοποιήσεις σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλλήλότερη.

Πίνακας σύνοψης λογιστικής μεταχείρισης εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση	
Πωλητής-μισθωτής	Αγοραστής-εκμισθωτής
-Ο πωλητής-μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την επαναμίσθωση του περιουσιακού στοιχείου κατά το μέρος του προηγούμενου λογιστικού υπολοίπου του περιουσιακού στοιχείου το οποίο σχετίζεται με την χρήση του περιουσιακού στοιχείου που παραμένει στον πωλητή-μισθωτή λόγω της επαναμίσθωσης. Η αξία αυτή ισούται ως: (Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση χρήσης του περιουσιακού στοιχείου) / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023) Πριν τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023: (Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου) Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση -Αναγνώριση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την μίσθωση σύμφωνα με την λογιστική αντιμετώπιση από τον μισθωτή όπως ορίζει το ΔΠΧΑ16. -Αναγνώριση μόνο του ποσού κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή. Το οποίο ισούται ως: [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) Χ (Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου – ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση)] / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου] (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023). Πριν τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023: [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου] Χ (Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου – ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση). -Το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου που διατήρησε, το οποίο ισούται ως : [(Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου - Προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου) Χ ΠΑ υποχρέωσης που αντιστοιχεί στην μίσθωση] / Εύλογη αξία περιουσιακού στοιχείου. (με τον κανονισμό (ΕΕ) 2023/2579 της 20ής Νοεμβρίου 2023). -Λογιστικές εγγραφές καταχώρισης πώλησης και επαναμίσθωσης από τον πωλητή – μισθωτή.	-Προσδιορισμός της αξίας του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζοντας τα ΔΛΠ (ΔΛΠ 16) -Προσδιορισμός και επιμέτρησης της μίσθωσης εφαρμόζοντας το λογιστικό πλαίσιο για τον εκμισθωτή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 -Λογιστικές εγγραφές καταχώρισης πώλησης και επαναμίσθωσης από τον αγοραστή - εκμισθωτή

Λογιστική μεταχείριση εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση	
Πωλητής-μισθωτής	Αγοραστής-εκμισθωτής
Συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση ίση με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την χρηματοοικονομική υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9	Δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ίσο με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Μετάβαση στο ΔΠΧΑ 16 (Μισθωτές)	
Να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις οι οποίες προηγουμένως είχαν αναγνωρισθεί ως μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και την ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση και στις οποίες θα πρέπει να εφαρμόσει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 16 με συνέπεια σε όλες τις μισθώσεις του στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής είτε: α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη· είτε β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (δεν επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες και αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.).	Να <u>μην</u> εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις <u>οι οποίες δεν είχαν προηγουμένως αναγνωρισθεί ως συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση</u> σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και την ΕΔΔΠΧΑ 4. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει <u>την ανωτέρω πρακτική λύση</u>, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την πρακτική λύση σε όλες τις συμβάσεις της. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα <u>εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 16 για τον ορισμό μίας σύμβασης ως μίσθωσης μόνο στις συμβάσεις οι οποίες συνάπτονται (ή μεταβάλλονται) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ή μετά από αυτήν.</u>

Αναδρομική σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις που πριν κατατασσόταν ως λειτουργικές (μετάβαση μισθωτή)		
Αναγνώριση υποχρέωσης	Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	Εφαρμογή του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
Αναγνωρίζει <u>την υποχρέωση από τη μίσθωση</u> κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.	Αναγνωρίζει <u>περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης</u> κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιλέγει, <u>για κάθε μίσθωση χωριστά</u>, να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε: i) <u>στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής·</u> είτε ii) <u>στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.</u>	Εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν ο μισθωτής εφαρμόσει την πρακτική λύση που του δίνει το ΔΠΧΑ 16 για την μετάβαση και βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Εξαιρέσεις και πρακτικές λύσεις σχετικές με την αναδρομική σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 σε συμβάσεις που πριν κατατασσόταν ως λειτουργικές (μετάβαση μισθωτή)	
Εξαιρέσεις	Πρακτικές λύσεις ανά μίσθωση

-Δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής. -Δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως αντιμετωπιζόνταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής. -Επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.	α) ο μισθωτής μπορεί να εφαρμόσει ένα ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε ένα χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως όμοια χαρακτηριστικά γνωρίσματα (όπως μισθώσεις με παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο παρόμοιας κατηγορίας σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον). β) ο μισθωτής μπορεί να βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. γ) ο μισθωτής ενδέχεται να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής σε μισθώσεις των οποίων η διάρκεια μίσθωσης λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής: i) αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση και ii) περιλαμβάνει το κόστος που συνδέεται με τις εν λόγω μισθώσεις στη γνωστοποίηση για το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης κατά την ετήσια περίοδο αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. δ) ο μισθωτής μπορεί να εξαιρέσει τις αρχικές άμεσες δαπάνες από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. ε) ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την αποκτηθείσα γνώση, όπως κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης εάν η σύμβαση περιλαμβάνει δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.
---	---

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις (μετάβαση μισθωτή)
Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 16 αναδρομικά, με την σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ισούνται με τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης από μίσθωση που είχαν επιμετρηθεί πριν από την εν λόγω ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Γι' αυτές τις μισθώσεις, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 16 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Ενδιάμεσος εκμισθωτής (Μετάβαση) υπομισθώσεις που πριν κατατασσόταν ως λειτουργικές και με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16 καθορίζονται ως:	
Λειτουργικές	Χρηματοδοτικές
Συνεχίζει με την ίδια αντιμετώπιση.	Αντιμετώπιση λογιστικά της υπομίσθωσης ως νέας χρηματοδοτικής μίσθωσης η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (Μετάβαση)
--

Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.	
Περιπτώσεις όμως που εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17 αντιμετωπίζονται λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση	Περιπτώσεις όμως που εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17 αντιμετωπίζονται λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση
Ο πωλητής-μισθωτής: i) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και ii) συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.	Ο πωλητής-μισθωτής: i) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και ii) <u>προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης για τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημιές, που σχετίζονται με όρους οι οποίοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της αγοράς, και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής·</u>