

## IPSAS 13: Μισθώσεις

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## IPSAS 13: Μισθώσεις

Το IPSAS 13 έχει ως σκοπό να περιγράψει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις. Το Πρότυπο αυτό βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 «Μισθώσεις».

### Βασικοί Ορισμοί

**Μίσθωση** είναι μια συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών. **Χρηματοδοτική μίσθωση** χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί, είτε όχι. **Λειτουργική μίσθωση** χαρακτηρίζεται οποιαδήποτε μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική, που δεν μεταβιβάζει δηλαδή τους κινδύνους και τα οφέλη.

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

(α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με τον μισθωτή ή

(β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από (i) τον μισθωτή, (ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή (iii) ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος που έχει την οικονομική δυνατότητα να τιμήσει την εγγύηση αυτή.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, επειδή αναμένεται ότι τη χρονική στιγμή της άσκησης, η τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί θα είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από μισθώματα τα οποία πρέπει τουλάχιστον να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, προσαυξημένα με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του πιο πάνω δικαιώματος αγοράς.

### Σκοπός

Το Πρότυπο 13 πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

(α) συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγενόμενων πόρων, και

(β) συμβάσεις παροχής αδειών στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επιπλέον, το IPSAS 13 δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην αποτίμηση από:

(α) μισθωτές επένδυσης σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση (βλ. IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»),

(β) εκμισθωτές επένδυσης σε ακίνητο εκμισθωμένο με λειτουργική μίσθωση (βλ. IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»),

(γ) μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»),

(δ) εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εκμισθωμένων με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»).

#### **Διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης**

Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής παρά από τον τύπο της σύμβασης. Παραδείγματα καταστάσεων που κανονικά θα συνεπάγονταν την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:

(α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,

(β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,

(γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ακόμα και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,

(δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου,

(ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις, και

(στ) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν μπορούν εύκολα να αντικατασταθούν από άλλο περιουσιακό στοιχείο.

Άλλες 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 μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,

(β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που

ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης), και

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

Μισθώσεις γηπέδων και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό των γηπέδων είναι ότι αυτά κανονικά έχουν απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Τα στοιχεία γης και κτηρίων των μισθώσεων γης και κτιρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς κατάταξης της μίσθωσης.

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

(α) Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι μισθωτές πρέπει να καταχωρούν στις καταστάσεις οικονομικής θέσης, τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης ως περιουσιακά στοιχεία και τις σχετικές δεσμεύσεις της μίσθωσης ως υποχρεώσεις, με ποσό ίσο κατά την έναρξη της μίσθωσης με την εύλογη αξία της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, ο προεξοφλητικός συντελεστής είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι πρακτικά εύκολο να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

Τα μισθώματα πρέπει να επιμερίζονται στη χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στις περιόδους που διαρκεί η μίσθωση, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο ανεξόφλητο υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε περιόδου. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στον φορέα του δημοσίου τομέα και η απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με το IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια» και το IPSAS 31 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία». Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού πρέπει να γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του.

(β) Λειτουργικές μισθώσεις

Οι πληρωμές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα με την σταθερή μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι πλέον αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη.

Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών

(α) Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στην κατάσταση οικονομικής θέσης τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και να τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε μια χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του. Η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να βασίζεται σε ένα υπόδειγμα που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, εξαιρώντας το κόστος υπηρεσιών, εφαρμόζονται στην ακαθάριστη επένδυση στη χρηματοδοτική μίσθωση, μειώνοντας τόσο το επενδυμένο κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

(β) Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές πρέπει να παρουσιάζουν στην κατάσταση οικονομικής θέσης τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με την φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Τα έσοδα μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Τα αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται από τους εκμισθωτές κατά την διαπραγμάτευση και συμφωνία μιας λειτουργικής μίσθωσης θα προστίθενται στην λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται ως έξοδα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση που αναγνωρίζονται και τα έσοδα από μισθώματα.

Η απόσβεση των αποσβέσιμων εκμισθωμένων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με την ίδια μέθοδο που εφαρμόζει ο εκμισθωτής για όμοια περιουσιακά

στοιχεία και η χρέωση της απόσβεσης πρέπει να υπολογίζεται βάσει των οριζόμενων από το IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια» και του 31 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία».

#### **Λογιστική για τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης**

Σε μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, ο πωλητής ενός περιουσιακού στοιχείου, μισθώνει στην συνέχεια ο ίδιος το στοιχείο αυτό. Ο λογιστικός χειρισμός ενός τέτοιου συνδυασμού πώλησης με επαναμίσθωση εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης. Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε **χρηματοδοτική μίσθωση**, η τυχόν θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν πρέπει να καταχωρηθεί ως έσοδο στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή. Αντίθετα πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως αναβαλλόμενο έσοδο και να αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν μια τέτοια συναλλαγή καταλήγει σε **λειτουργική μίσθωση** και είναι βέβαιο ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε το τυχόν κέρδος ή ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε το τυχόν κέρδος ή ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με την διάφορα των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή αναβάλλεται και αποσβένονται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του, τότε η θετική διαφορά αναβάλλεται και αποσβένεται σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου.