

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
ΚΑΙ ΤΟ ΔΛΠ»**

**ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ
ΠΑΤΣΑΝΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ ΜΗΛΙΩΝΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2013

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
ΚΑΙ ΤΟ ΔΛΠ»**

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ ΤΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ (Α.Μ. 14344)

styltsag@logistiki.teimes.gr

ΠΑΤΣΑΝΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΤΟΥ ΙΩΑΝΝΗ (Α.Μ. 14253)

apospats@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ ΜΗΛΙΩΝΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2013



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΔΛΠ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ

ΟΝΟΜΑ

**ΑΡ.
ΜΗΤΡ.**

E-mail

ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ

14344

styltsag@logistiki.teimes.gr

ΠΑΤΣΑΝΑΣ

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ

14253

apospats@logistiki.teimes.gr

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση από τον εισηγητή

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

(Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής

δεν χρειάζεται υπογραφή)

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας - εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα - αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογίου.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της πτυχιακής μας εργασίας, η οποία υλοποιήθηκε στο τμήμα Λογιστικής της Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας του Ανώτατου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Μεσολογγίου, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους ανθρώπους που συνέλαβαν στη διεκπεραίωση της.

Κατά κύριο λόγο, οφείλω να εκφράσω τις θερμές μας ευχαριστίες στον επιβλέποντα Καθηγητή Κο Αριστείδη Μηλιώνη, ο οποίος μας προσέφερε το ενδιαφέρον θέμα και με την εμπιστοσύνη που μας έδειξε δίνοντάς μας τη δυνατότητα να εκπονήσουμε την πτυχιακή μας εργασία στο συγκεκριμένο επιστημονικό τομέα. Τον ευχαριστούμε επίσης για τις πολύτιμες γνώσεις και συμβουλές που μας παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια της εργασίας, καθώς και για την απρόσκοπτη υποστήριξη και καθοδήγηση που μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.

Τέλος, ευχαριστούμε πάρα πολύ τους γονείς μας, για την κατανόηση τους και το κουράγιο που μας έδωσαν προκειμένου να επιτύχουμε τους στόχους μας.

ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ

ΠΑΤΣΑΝΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ.....	3
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ – ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	10
ΕΙΚΟΝΕΣ.....	10
ΠΙΝΑΚΕΣ	10
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	10
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	12
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	14
ABSTRACT	17
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	19
ΣΚΟΠΟΣ.....	19
ΔΟΜΗ.....	19
ΥΠΟΘΕΣΗ.....	20
ΜΕΘΟΔΟΣ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	21
1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	21
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	21
1.2. ΤΥΠΟΙ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ.....	22
1.2.1. Μίσθωση ορισμένου χρόνου	22
1.2.2. Περιοδική μίσθωση	23
1.2.3. Μίσθωση κατά βούληση	24
1.2.4. Μίσθωσης ανοχής.....	25
1.3. ΔΙΑΤΥΠΩΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	26
1.3.1. Όροι μίσθωσης	26
1.3.2. Αποκλειστική κατοχή.....	27
1.4. ΥΠΟΜΙΣΘΩΣΗΣ.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	29
2. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΕΓΛΣ).....	29
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	29

2.2.	ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	30
2.3.	ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ	33
2.4.	ΣΤΟΧΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ	34
2.5.	ΠΡΟΤΕΡΗΜΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.	35
2.6.	ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ Ε.Γ.Λ.Σ	36
2.6.1.	Αυτονομίας.....	36
2.6.2.	Κατ' είδος συγκεντρώσεως αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων	36
2.6.3.	Καταρτίσεως λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές	37
2.6.4.	Τηρήσεως λογαριασμών.....	37
2.6.5.	Κενοί Κωδικοί αριθμοί Ε.Γ.Λ.Σ.....	38
2.6.6.	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. υποχρεωτικοί, προαιρετικοί	39
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	40
3.	ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΓΛΣ) ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	40
3.1.	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ.....	40
3.1.1	Μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων	41
3.1.2	Μισθώματα ακινήτων.....	41
3.2.	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ	43
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	45
4.	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ) ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	45
4.1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	45
4.2.	Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ ΔΛΠ 17	45
4.3.	ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΡΜΗΝΕΙΕΣ	46
4.3.1.	Προσδιορισμός εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση (Διερμηνεία 4)	46
4.3.2.	Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα (SIC-15)	47
4.3.3.	Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών στο Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης (SIC-27)	48
4.4.	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΞΕΤΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	49
4.4.1.	Τρέχουσα κατάσταση του έργου	50
4.5.	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ).....	51
4.5.1.	Σκοπός.....	51
4.5.2.	Πεδίο εφαρμογής.....	51
4.5.3.	Κατάταξη των μισθώσεων.....	52
4.5.4.	Λογιστική από μισθωτές	53
4.5.5.	Λογιστική από εκμισθωτές.....	54

4.5.6.	Πώλησης και επαναμίσθωσης	55
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	57
5.	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ, ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΔΕΙΕΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.	57
5.1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	57
5.2.	ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ.....	58
5.2.1.	Λειτουργικές μισθώσεις	61
5.2.2.	Χρηματοδοτικές μισθώσεις	62
5.2.3.	Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων.....	66
5.3.	ΑΔΕΙΕΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ.....	69
5.3.1.	Συμπράξεις Δημόσιου-Ιδιωτικού Τομέα	73
5.3.2.	Συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών	74
5.3.3.	Εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις	74
5.3.4.	Αποκλειστικά δικαιώματα σε μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες	74
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	76
6.	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΤΟ ΔΛΠ	76
6.1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	76
6.2.	ΟΡΙΣΜΟΙ	77
6.3.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	81
6.4.	ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ.....	82
6.4.1.	Κίνδυνοι και Οφέλη Ιδιοκτησίας.....	82
6.4.2.	Ενδείξεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης.....	83
6.4.3.	Αλλαγή στους Όρους της Συμφωνίας Μίσθωσης	84
6.4.4.	Σχεδιάγραμμα Ταξινόμησης μίας Μίσθωσης.....	84
6.4.5.	Συμφωνίες Μίσθωσης Αναφορικά με Γη και Κτίρια	85
6.5.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ	87
6.5.1.	Απόσβεση	88
6.5.2.	Πληρωμές Μισθωμάτων.....	89
6.5.3.	Κατανομή Χρηματοοικονομικού Κόστους	89
6.5.4.	Γνωστοποιήσεις.....	90
6.5.5.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης	90
6.5.6.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης	92
6.6.	ΜΕΕ 15: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ.....	92
6.6.1.	Εισαγωγή.....	92
6.6.2.	Λογιστικός Χειρισμός	92

6.6.3.	Γνωστοποιήσεις.....	93
6.7.	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ - ΚΙΝΗΤΡΑ	93
6.7.1.	Το Θέμα.....	93
6.7.2.	Απόφαση	94
6.8.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ	94
6.8.1.	Εισαγωγή.....	94
6.8.2.	Ακαθάριστη και Καθαρή Επένδυση στη Μίσθωση.....	95
6.8.3.	Αρχική Αναγνώριση	95
6.8.4.	Αρχικά Άμεσα Κόστη.....	96
6.8.5.	Εισπράξεις Μισθωμάτων.....	97
6.8.6.	Κατανομή Χρηματοοικονομικών Εισοδημάτων	97
6.8.7.	Μη-εγγυημένη Υπολειμματική Αξία.....	97
6.8.8.	Γνωστοποιήσεις.....	97
6.8.9.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης	98
6.8.10.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης	99
6.8.11.	Κατασκευαστής ή Έμπορος Εκμισθωτής.....	99
6.9.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ.....	100
6.9.1.	Γενικά.....	100
6.9.2.	Λογιστικός Χειρισμός	100
6.9.3.	Γνωστοποιήσεις.....	101
6.10.	ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ.....	102
6.10.1.	Γενικά.....	102
6.10.2.	Δημιουργική Λογιστική.....	102
6.10.3.	Λογιστικός Χειρισμός από Πωλητές Μισθωτές.....	102
6.10.4.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση	104
6.10.5.	Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Λειτουργική Επαναμίσθωση	104
6.10.6.	Λογιστικός Χειρισμός από Αγοραστές Εκμισθωτές	105
6.11.	ΜΕΕ 27: ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	105
6.11.1.	Το Θέμα.....	105
6.11.2.	Απόφαση	106

6.11.3. Παράδειγμα Διακανονισμού – Πώληση με Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση	107
6.12. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	107
6.13. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΓΛΣ ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»	108
6.13.1. Οδηγίες Εφαρμογής του ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»	110
6.13.2. Πάγια Στοιχεία Αποκτηθέντα με Χρηματοδοτική Μίσθωση LEASING ΔΛΠ 17	111
6.13.3. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	112
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	114
ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΑ.....	118
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	120

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ – ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΕΙΚΟΝΕΣ

Εικόνα 1.1: Απόσπασμα πατύρου από ένα ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γης στο Ισραήλ, 148-149 μ.Χ.....	22
--	----

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 4.1: Η ιστορία του ΔΛΠ 17.....	45
Πίνακας 4.2: Ορόσημα του έργου.....	50
Πίνακας 5.1: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών ειδών μισθώσεων.....	59
Πίνακας 5.2: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών ειδών μίσθωσης, ανά είδος συναλλαγής... ..	59
Πίνακας 5.3: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών τύπων αδειών χρήσης φυσικών πόρων.....	68
Πίνακας 5.4: Η καταγραφή της χρήσης και της αγοράς μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανά είδος συναλλαγής και ροής.....	69
Πίνακας 6.1: Εγγυημένη υπολειμματική αξία (ΕΥΑ).....	78
Πίνακας 6.2: Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων (ΕΣΜ).....	78
Πίνακας 6.3: Διαφορές ΕΓΛΣ ΔΛΠ 17.....	109
Πίνακας 6.4: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	112
Πίνακας 6.5: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.	112
Πίνακας 6.6: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.	113
Πίνακας 6.7: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.	113

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Διάγραμμα 6.1: Σχεδιάγραμμα Ταξινόμησης μίας Μίσθωσης.....	85
Διάγραμμα 6.2: Χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing).....	88
Διάγραμμα 6.3: Λογιστικός Χειρισμός κατά την Έναρξη της Μίσθωσης.....	91
Διάγραμμα 6.4: Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης.....	92
Διάγραμμα 6.5: Αρχική Αναγνώριση ΚΕΜ.....	96
Διάγραμμα 6.6: Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης.....	99
Διάγραμμα 6.7: Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης.....	99
Διάγραμμα 6.8: Αναγνώριση μέρους της εκμίσθωσης ως πώλησης.....	100

Διάγραμμα 6.9: Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση.	104
Διάγραμμα 6.10: Πώληση με ταυτόχρονη λειτουργική επαναμίσθωση.	105
Διάγραμμα 6.11: Διακανονισμού – Πώληση με Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση. .	107

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Πολλές χώρες ενώ διατηρούν τα δικά τους τοπικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τα Generally accepted accounting principles (GAAP) συγκλίνουν - λόγω της παγκοσμιοποίησης και της ελεύθερης διακίνησης αγαθών - με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)¹ ή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι αλλαγές στη διατύπωση των προτύπων φαίνεται μικρή, και σε άλλες περιπτώσεις η διατύπωση είναι αρκετά διαφορετική².

Οι γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές ή τοπικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (GAAP) αναφέρονται στο πρότυπο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών για την οικονομική λογιστική³ που χρησιμοποιείται σε οποιαδήποτε χορηγημένη λογιστική δικαιοδοσία, γνωστή ως λογιστικά πρότυπα ή γενικά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές⁴. Αυτά περιλαμβάνουν τα πρότυπα, τις συμβάσεις και τους κανόνες που ακολουθούν οι κατ' επάγγελμα λογιστές στην καταγραφή, τη σύνθεση και στην προετοιμασία οικονομικών καταστάσεων⁵.

Αρα η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων διευκολύνει, χωρίς άλλο, τη συγκρισιμότητα της αποδοτικότητας των εισηγμένων επιχειρήσεων σε οποιαδήποτε αγορά. Επιπλέον, η εφαρμογή της αρχής του «fair value accounting⁶» επιτάσσει την αποτίμηση όλων των χρηματοπιστωτικών μέσων (στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) με βάση την εύλογη (fair) αξία τους και στο μέτρο αυτό αποτελεί

¹Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ -International Financial Reporting Standards - IFRS) έρχονται εν έτη 2006 να εμπλουτίσουν τα γνωστά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS). Η εφαρμογή τους καθίσταται για τις ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεωτική και αφορά πλέον και λοιπές επιχειρήσεις πέραν των εισηγμένων στο Χ.Α.

²<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdictional-and-International-MoUs.aspx>

³Οικονομική λογιστική (ή Χρηματοοικονομική Λογιστική) είναι το πεδίο της λογιστικής που ασχολείται με την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για τη λήψη αποφάσεων, από μετόχους, προμηθευτές, τράπεζες, εργαζομένους, κυβερνητικές υπηρεσίες, ιδιοκτήτες, και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη.

⁴Συνήθεις λογιστικές πρακτικές εταιρείες, είναι να ακολουθούν ορισμένους κανόνες λογιστικής κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε οι αναγνώστες των δηλώσεων να μπορούν εύκολα να συγκρίνουν αποτελέσματα διαφορετικών εταιρειών.

⁵Δημοσιονομικό δελτίο (ή οικονομική έκθεση) είναι μια επίσημη καταγραφή των οικονομικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, φυσικού πρόσωπου ή άλλης οικονομικής οντότητας.

⁶Στη λογιστική και την οικονομία, η «fair value accounting» (εύλογη αξία), είναι μια λογική και αμερόληπτη εκτίμηση της δυνητικής τιμής αγοράς ενός προϊόντος, υπηρεσίας, ή περιουσιακού στοιχείου.

πράγματι επανάσταση σε σχέση με την εφαρμοζόμενη για δεκαετίες λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν υποστεί τα τελευταία έτη σημαντικές τροποποιήσεις. Το γεγονός αυτό οφείλεται κατά κύριο λόγο στην ανάληψη από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ενός έργου εκσυγχρονισμού των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η Ευρωπαϊκή Ένωση υιοθέτησε την εφαρμογή, από το 2005 των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ), όσο αφορά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών των οποίων τίτλοι έκδοσής τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές των κρατών μελών της.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσης πτυχιακής εργασίας πραγματεύεται τις μισθώσεις σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

Αρχικά στην εισαγωγή παρατίθενται εισαγωγικοί προβληματισμού και διαπιστώσεις καθώς και ο σκοπός, η δομή, η υπόθεση και η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθούν στην συγγραφή της παρούσης πτυχιακής εργασίας.

Στο 1^ο κεφάλαιο εξετάζονται οι μισθώσεις, δηλαδή οι τύποι των μισθώσεων (μίσθωση ορισμένου χρόνου, περιοδική μίσθωση, μίσθωση κατά βούληση, μίσθωση ανοχής), οι θεωρητικές διατυπώσεις μίσθωσης (όροι μίσθωσης, αποκλειστική κατοχή), και τέλος οι προϋποθέσεις υπομίσθωσης.

Το 2^ο κεφάλαιο πραγματεύεται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ). Θα καταγραφούν θέματα όπως η ιστορική ανάδρομη του ΕΛΓΣ, η ταξινόμησή του, ο στόχος του, τα προτερήματά του και τέλος οι βασικές αρχές του ΕΛΓΣ (αυτονομίας, κατ' είδος συγκεντρώσεως αποθεμάτων - εξόδων και εσόδων, καταρτίσεως λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές, τηρήσεως λογαριασμών, κενοί κωδικοί αριθμοί, λογαριασμοί υποχρεωτικοί και προαιρετικοί).

Στο 3^ο κεφάλαιο «το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) και μισθώσεις», αναλύονται οι μισθώσεις και οι οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή (μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων, μισθώματα ακινήτων), και οι μισθώσεις και οικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή.

Στο 4^ο κεφάλαιο παραθέτονται οι μισθώσεις των διεθνών λογιστικών πρότυπων (ΔΛΠ). Πραγματοποιείται ο καθορισμός η παρουσίαση της ιστορίας του ΔΛΠ 17, των σχετικών ερμηνειών (προσδιορισμός εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση, λειτουργικές μισθώσεις – κίνητρα, εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών στο νομικό τύπο μιας μίσθωσης), των τροποποιήσεων υπό εξέτασης από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (τρέχουσα κατάσταση του έργου), και του Διεθνούς Λογιστικού

Πρότυπου 17 (σκοπός, πεδίο εφαρμογής, κατάταξη των μισθώσεων, λογιστική από μισθωτές, λογιστική από εκμισθωτές, πώλησης και επαναμίσθωσης).

Το 5^ο κεφάλαιο έχει θέμα τις συμβάσεις, τις μισθώσεις και τις άδειες στην Ευρωπαϊκή Ένωση Ε.Ε. Δηλαδή τις διακρίσεις μισθώσεων (λειτουργικές μισθώσεις, χρηματοδοτικές μισθώσεις, μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων), και τις άδειες άσκησης ειδικών δραστηριοτήτων (συμπράξεις δημόσιου-ιδιωτικού τομέα, συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών, εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις, αποκλειστικά δικαιώματα σε μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες).

Στο 6^ο κεφάλαιο το ενδιαφέρον στρέφεται στην σύγκριση των μισθώσεων στο ΕΓΛΣ και το ΔΛΠ. Σ' αυτή την προσπάθεια εντάσσονται οι λογιστικές αρχές, η ταξινόμηση μισθώσεων (κίνδυνοι και οφέλη ιδιοκτησίας, ενδείξεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλαγή στους όρους της συμφωνίας μίσθωσης, σχεδιάγραμμα ταξινόμησης μίας μίσθωσης, συμφωνίες μίσθωσης αναφορικά με γη και κτίρια), ο λογιστικός χειρισμός από μισθωτή -χρηματοδοτική μίσθωσης- (απόσβεση, πληρωμές μισθωμάτων, κατανομή χρηματοοικονομικού κόστους, γνωστοποιήσεις, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού κατά την έναρξη της μίσθωσης, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού κατά τη διάρκεια της μίσθωσης), ΜΕΕ 15: λογιστικός χειρισμός από μισθωτή -λειτουργική μίσθωση- (εισαγωγή, λογιστικός χειρισμός, γνωστοποιήσεις), οι λειτουργικές μισθώσεις - κίνητρα (το θέμα, απόφαση), ο λογιστικός χειρισμός από εκμισθωτή - χρηματοδοτική μίσθωση (εισαγωγή, ακαθάριστη και καθαρή επένδυση στη μίσθωση, αρχική αναγνώριση, αρχικά άμεσα κόστη, εισπράξεις μισθωμάτων, κατανομή χρηματοοικονομικών εισοδημάτων, μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία, γνωστοποιήσεις, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού κατά την έναρξη της μίσθωσης, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής), ο λογιστικός χειρισμός από εκμισθωτή - λειτουργική μίσθωση (γενικά, λογιστικός χειρισμός, γνωστοποιήσεις), η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση (γενικά, δημιουργική λογιστική, λογιστικός χειρισμός από πωλητές μισθωτές, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού - πώληση και ταυτόχρονη χρηματοδοτική επαναμίσθωση, σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού - πώληση και ταυτόχρονη λειτουργική επαναμίσθωση, λογιστικός χειρισμός από αγοραστές εκμισθωτές), ΜΕΕ 27: αξιολόγηση της ουσίας των συναλλαγών αναφορικά με τη νομική υπόσταση μιας μίσθωσης (το θέμα, απόφαση, παράδειγμα διακανονισμού - πώληση με ταυτόχρονη

χρηματοδοτική επαναμίσθωση), οι μεταβατικές διατάξεις, διαφορές ΕΓΛΣ και ΔΛΠ 17 «μισθώσεις».

Στο τελευταίο κεφάλαιο προκύπτουν προβληματισμοί και εξάγονται συμπεράσματα για τις μισθώσεις σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

ABSTRACT

The subject of this thesis deals with leases in accordance with Greek GAAP (GAAP) and International Accounting Standards (IAS).

Originally listed in import import reflection and findings as well as the purpose, structure, the case and the method to be used in the writing of this thesis.

In the first chapter discusses the leases, ie types of leases (lease term, periodic tenancy, tenancy at will, lease tolerance), the theoretical formulations lease (lease terms, exclusive possession), and finally the conditions sublease.

The second chapter deals with the Greek General Accounting Plan (GAAP). We recorded subjects such throwback ELGS of the classification, the objective of, its strengths and finally the basic principles of ELGS (autonomy, in kind of stocks - expenses and revenue, training general operating account and records, compliance accounts, null numbers, bills obligatory and optional).

In the third chapter "the General Accounting Plan (GLS) and leases) analyzes the leases and the financial statements of the tenant (rent cars, rental properties), and leases and financial statements landlord.

In the fourth chapter is the letting of international accounting standards (IAS). Performed to define the presentation of the history of IAS 17, related interpretations (Determining whether an arrangement contains a lease, operating leases - incentives, evaluating the substance of transactions in the legal form of a lease) and the amendments under consideration by the International Accounting Standards Board (current status of the project) and the International Accounting Standard 17 (purpose, scope, classification of leases by tenants accounting, accounting by lessors, sale and leaseback).

The fifth chapter is on contracts, leases and licenses in the European Union EU That discrimination leases (operating leases, finance leases, hire resource exploitation) and the licensing of specific activities (public-private partnerships, service concessions, marketable operating leases, exclusive rights to future goods and services).

In the sixth chapter the focus is on comparison of leases in GAAP and IAS. In this effort included the accounting principles, the classification of leases (risks and rewards of ownership, leasing signs, changing the terms of the lease agreement, layout classifying a lease, lease agreements in respect of land and buildings), the accounting treatment of tenant - lease-(depreciation, lease payments, distribution of financial costs, notifications, profile accounting guidance at the beginning of the lease, sketch accounting treatment during the lease), JCC 15: accounting treatment of operating lease the lessee-(import, accounted Disclosures), operating leases - incentives (the subject and decision), the accounting by a lessor - finance lease (insert, gross and net investment in the lease inception, initial direct costs, lease revenues, financial income distribution, non-guaranteed residual value disclosures outline accounting guidance at the beginning of the lease, sketch accounting treatment during the tenancy, manufacturer or dealer lessor), the accounting by a lessor - operating lease (generally, accounting treatment, disclosures), the sale and simultaneous leaseback (generally, creative accounting, accounting treatment of sellers tenants diagram accounting treatment - sale and simultaneous leaseback financing, outline the accounting treatment - sale and simultaneous leaseback operational, accounting treatment of buyers lessors), JCC 27: evaluating the substance of transactions concerning the legal status of a lease (the subject, decision, example settlement - sale while financial leasing), the transitional provisions, differences GAAP and IAS 17 "Leases".

In the last chapter showed reflections and lessons learned for the leases in accordance with Greek GAAP (GAAP) and International Accounting Standards (IAS).

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι Μισθώσεις ασχολούνται με αναφορά σε λογιστικές και χρηματοοικονομικές επιχειρηματικές συναλλαγές μισθώσεων. Μισθώσεις είναι το μεγάλο παράδειγμα της «εκτός ισολογισμού» χρηματοδότηση, αν δεν καταγράφονται σωστά στις οικονομικές καταστάσεις.

Στο παρελθόν, πολλές εταιρείες χρησιμοποιούνταν για να κρύψουν υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης και ανέφεραν όλα τα μισθώματα απευθείας στο κέρδος ή τη ζημία που καταβαλλόταν. Έτσι, δεν υπήρχε πραγματική εικόνα της συναλλαγής αυτής.

Ως εκ τούτου, δημιουργήθηκε το πρότυπο ΔΛΠ 17 το 1982 για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος.

Αντίστοιχα προβλήματα υπήρχαν και στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο για τις Μισθώσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπουν όλες τις παραμέτρους γνωστοποιήσεων για κάθε τύπο μίσθωσης αλλά και τις γενικές περιγραφές των ρυθμίσεων μισθώσεων, των βασικών πληροφοριών σχετικά με τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, τόσο για εκμισθωτές όσο και για μισθωτές.

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός της παρούσης πτυχιακής εργασίας είναι να παρουσιαστούν και να επεξεργαστούν οι θεωρητικές βάσεις των μισθώσεων σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

ΔΟΜΗ

Για την ομαλή εξέλιξη της παρούσης πτυχιακής, βιβλιογραφικά ερευνητικής, εργασίας η δομή της αποτελείται από την εισαγωγή, το 1^ο κεφάλαιο που αναλύει

γενικούς όρους για τις μισθώσεις, το 2^ο κεφάλαιο που εξετάζει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), το 3^ο κεφάλαιο που παρουσιάζει τις μισθώσεις του γενικού λογιστικού σχεδίου (ΓΛΣ), το 4^ο κεφάλαιο πραγματεύεται τις μισθώσεις στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), το 5^ο κεφάλαιο καταγράφει τις συμβάσεις, τις μισθώσεις και τις άδειες στην Ε.Ε., το 6^ο κεφάλαιο στοχεύει στις πιθανές διαφορές των μισθώσεων στο ΕΓΛΣ και το ΔΛΠ και τέλος τα συμπεράσματα.

ΥΠΟΘΕΣΗ

Η υπόθεση της πτυχιακής ερευνητικής εργασίας έγκειται στην προσπάθεια να διαπιστωθούν και να υποδειχθούν τυχόν ομοιότητες ή διαφορές στις μισθώσεις σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

ΜΕΘΟΔΟΣ

Η μέθοδος βασίζεται στην τεχνική της έρευνας με βιβλιογραφικά στοιχεία και πηγές. Ο λειτουργικός ρόλος της ερευνητικής διεργασίας είναι να δημιουργηθούν και να επεξεργαστούν τα δεδομένα, έτσι ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα που αφορούν τις μισθώσεις σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μίσθωση⁷ είναι μια ρυθμιστική σύμβαση⁸ που ζητά από τον μισθωτή (χρήστη) να καταβάλει στον εκμισθωτή (ιδιοκτήτη) το συμφωνηθέν τίμημα (μίσθωμα) για τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Η συμφωνία μίσθωσης ως ευρύς όρος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να περιγράψει μια μίσθωση στην οποία τα περιουσιακά στοιχεία είναι άυλα ή ενσώματα αγαθά⁹. Δηλαδή ο χρήστης νοικιάζει τη γη ή τα αγαθά που ενοικιάζονται από τον ιδιοκτήτη. Το ρήμα να μισθώνω είναι λιγότερο ακριβής όρος, δεδομένου ότι μπορεί να αναφέρεται σε οποιαδήποτε από αυτές τις ενέργειες. Παραδείγματα μιας μίσθωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η χρήση ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή, ή η χρήση ραδιοφωνικής συχνότητας ή μια σύμβαση με τον πάροχο κινητής τηλεφωνίας.

⁷ Τσούμας Β., «Αστικές μισθώσεις», σελ. 23.

⁸ Σύμβαση είναι η διμερής δικαιοπραξία, στην οποία δύο αντιτιθέμενες δηλώσεις βουλήσεως κατευθύνονται στην παραγωγή του ίδιου θελημένου έννομου αποτελέσματος (πχ πώληση). Οι Συμβάσεις είναι οι πιο συνηθισμένες και σπουδαιότερες δικαιοπραξίες του Ιδιωτικού Δικαίου. Παράλληλα, υπάρχουν οι δημόσιες συμβάσεις, οι οποίες φέρουν ορισμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, που αποβλέπουν σε θεραπεία δημόσιου σκοπού, ενώ εξ ορισμού το ένα αντισυμβαλλόμενο μέρος ασκεί δημόσια εξουσία, και οι διεθνείς συμβάσεις όταν τα συμβαλλόμενα μέρη προέρχονται από διαφορετικές χώρες.

⁹ Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.



Εικόνα 1.1: Απόσπασμα παπύρου από ένα ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γης στο Ισραήλ, 148-149 μ.Χ..

Ο όρος συμφωνία μίσθωσης μερικές φορές χρησιμοποιείται για να περιγράψει μια περιοδική σύμβαση μίσθωσης.

1.2. ΤΥΠΟΙ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

1.2.1. Μίσθωση ορισμένου χρόνου

Η ορισμένου χρόνου μίσθωση¹⁰ διαρκεί για κάποιο καθορισμένο χρονικό διάστημα. Έχει μια συγκεκριμένη ημερομηνία έναρξης καθώς και μια οριστική ημερομηνία λήξης. Η μίσθωση μπορεί να διαρκέσει για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα, ακόμα και μίσθωση μία εβδομάδα ή και μίσθωση για χρόνια.

Στο κοινό δίκαιο¹¹ η διάρκεια δεν είναι σίγουρη, αλλά θα μπορούσε να εξαρτάται από την επέλευση κάποιου γεγονότος, (π.χ., «έως ότου τα φυτά είναι έτοιμα για συγκομιδή» ή «μέχρι να τελειώσει ο πόλεμος»). Σε πολλές χώρες η δυνατότητα αυτή έχει εν μέρει ή πλήρως καταργηθεί.

¹⁰ Εταιρία Νομικών Βορείου Ελλάδος, «Μισθώσεις δικονομικά και ουσιαστικά ζητήματα», σελ. 53.

¹¹ Κοινό δίκαιο (κ.δ). Τμήμα του αγγλοσαξονικού δικαίου (αγγλ. common law), που σχηματίστηκε, αναπτύχθηκε και καθιερώθηκε από τα παλαιότερα, ιδιότυπα, αγγλοσαξονικά δικαστήρια. Βασίστηκε, αρχικά, στα κοινά έθιμα της Βρετανικής αυτοκρατορίας και ήταν άγραφο. Διακρίνεται από τη δικαστηριακή πρακτική της ευθυδικίας (equity), τη νομοθεσία του κοινοβουλίου (statute law), το ειδικό δίκαιο (special law), που εφαρμόζουν τα ειδικά δικαστήρια, όπως το εκκλησιαστικό, το ναυτικό κλπ., και το αστικό δίκαιο (civil law), που στηρίζεται στο ρωμαϊκό. Γενικά κ.δ. ονομάζεται: «η περί δικαίου αντίληψη της κοινότητας, όπως αποκρυσταλλώθηκε και μορφοποιήθηκε μέσα από την παράδοση». Η ιδιομορφία αυτού του δικαίου προέρχεται από το γεγονός της πρώιμης πολιτικής ενοποίησης της Αγγλίας, σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Το κ.δ. παραμένει το μεγάλο απόθεμα συστηματικών εννοιών και αρχών, προς τις οποίες τείνει να προσαρμοστεί το γραπτό δίκαιο, ακόμα και όταν χαράζει νέες λύσεις, σύμφωνα με τις νέες συνθήκες της κοινωνικής ζωής.

Μια σταθερή μίσθωση φτάνει στο τέλος αυτόματα όταν η ορισμένου χρόνου εξαντλείται ή στην περίπτωση της μίσθωσης που λήγει με την επέλευση ενός γεγονότος, όταν εμφανιστεί το συμβάν. Ο ενοικιαστής συνεχίζει να εκμεταλλεύεται το μίσθωμα και μετά τη λήξη της μίσθωσης, επειδή ο εκμισθωτής / ιδιοκτήτης επιτρέπει στον ενοικιαστή να παραμείνει ως μισθωτής, αντί να τον εκδιώξει, για κάποιους λόγους βέβαια. Μια τέτοια μίσθωση ονομάζεται «κατά βούληση», που σημαίνει ότι ο ενοικιαστής ή ο ιδιοκτήτης μπορεί να την καταγγείλει οποτεδήποτε, μετά την παροχή της κατάλληλης νόμιμης προειδοποίησης.

1.2.2. Περιοδική μίσθωση

Περιοδική μίσθωση¹², είναι η μίσθωση που υπάρχει για ένα κτήμα για κάποιο χρονικό διάστημα και καθορίζεται από τον όρο της καταβολής του ενοικίου. Μια προφορική συμφωνία μίσθωσης για μίσθωση ετών, παραβιάζει το καταστατικό της Απάτης¹³ (με δέσμευση σε μια μίσθωση χωρίς να είναι γραπτώς) και μπορεί να δημιουργήσει πραγματικά μια περιοδική μίσθωση, ανάλογα με τους νόμους της δικαιοδοσίας όπου βρίσκονται τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Σε πολλές χώρες, η περιοδική μίσθωση, εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη δεν έχουν διευκρινίσει ρητά διαφορετική ρύθμιση, και όπου δεν τεκμαίρεται, έχει χρονική ισχύ ένα μήνα.

Είτε ο ιδιοκτήτης ή ο ενοικιαστής μπορεί να καταγγείλουν μία περιοδική μίσθωση κατά τη λήξη της θητείας της ή όταν έχει σχεδόν ολοκληρωθεί, με γραπτή προειδοποίηση προς το άλλο μέρος, όπως απαιτείται από το νόμο ή τη νομολογία εντός της δικαιοδοσίας. Ούτε ιδιοκτήτης ούτε ενοικιαστής μπορούν να τερματίσουν μια περιοδική μίσθωση πριν από την παρέλευση της προθεσμίας, χωρίς αυτό να συνεπάγεται με την υποχρέωση να πληρώσουν για τους μήνες που απομένουν για τη μίσθωση. Κάθε δικαιούχος της συμφωνίας μίσθωσης πρέπει να δώσει προειδοποίηση, εφόσον προτίθεται να τερματίσει μια περιοδική μίσθωση, και το ποσό της προκήρυξης είτε καθορίζεται από τη χρηματοδοτική μίσθωση ή με νόμο του κράτους. Η ανακοίνωση συνήθως είναι, αλλά όχι πάντα, τουλάχιστον ένα μήνα πριν την λήξη, ειδικά στην περιοδική μίσθωση ενός χρόνου.

¹² Ο.π., σελ. 55.

¹³ Το καταστατικό της Απάτης (1677) είναι πράξη του Κοινοβουλίου της Αγγλίας. Απαιτούσε ότι ορισμένα είδη συμβάσεων όπως διαθήκες, επιχορηγήσεις και ανάθεση ή παράδοση μισθώσεων το ενδιαφέρον πρέπει να γίνεται γραπτώς και να υπογράφεται για να αποφευχθεί η απάτη στο δικαστήριο από ψευδορκία. Απαιτείται επίσης ότι τα έγγραφα των δικαστηρίων πρέπει να φέρουν ημερομηνία και υπογραφή.

Σε περιοδική μίσθωση μικρότερης διάρκειας από ένα έτος πρέπει να λαμβάνεται ειδοποίηση συνήθως ίση με την περίοδο της μίσθωσης - για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης πρέπει να δώσει προειδοποίηση ένα μήνα πριν τερματίσει μια μίσθωση από μήνα σε μήνα. Ωστόσο, σε πολλές χώρες έχουν αυξησει τις απαιτούμενες προθεσμίες ειδοποίησης.

1.2.3. Μίσθωση κατά βούληση

Μίσθωση κατά βούληση¹⁴ είναι η μίσθωση που είτε ο ιδιοκτήτης ή ο ενοικιαστής μπορεί να την τερματίσει ανά πάσα στιγμή, τηρώντας σε εύλογα χρονικά περιθώρια την προειδοποίηση. Σε αντίθεση με την περιοδική μίσθωση, δεν συνδέεται με συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Μπορεί να διαρκέσει για πολλά χρόνια, αλλά θα μπορούσε να λήξει οποτεδήποτε είτε από τον εκμισθωτή ή από τον μισθωτή για οποιονδήποτε λόγο, είτε δίχως λόγο. Η σωστά χρονικά ανακοίνωση, θα πρέπει να δοθεί, όπως ορίζεται από το καταστατικό του κράτους στο δίκαιο ιδιοκτήτη / ενοικιαστή. Αν δεν υπάρχει επίσημη χρηματοδοτική μίσθωση, η μίσθωση κατά βούληση είναι αυτή που συνήθως υπάρχει.

Σύμφωνα με το σύγχρονο κοινό δίκαιο, η μίσθωση κατά βούληση χωρίς αποζημίωση είναι πολύ σπάνια, εν μέρει επειδή μπορεί να προκύψει μόνο εάν τα μέρη ρητά συμφωνούν ότι η μίσθωση πραγματοποιείται χωρίς ενοίκιο, συνήθως όταν ένα μέλος της οικογένειας έχει το δικαίωμα να ζει σε ένα σπίτι χωρίς τυπικές ρυθμίσεις. Στις περισσότερες μισθώσεις κατοικιών ορισμένου χρόνου, ο ενοικιαστής μπορεί να διώχεται μόνο για κάποια αιτία, ακόμη και αν δεν υπάρχει γραπτή σύμβαση¹⁵. Πολλές κατοικίες μισθώσεις μετατράπηκαν σε «κατά βούληση» αντικείμενο μίσθωσης για 30 ημέρες προειδοποίησης. Εναλλακτικά, η μίσθωση κατά βούληση (χωρίς συγκεκριμένο χρονικό όριο) μπορεί να υφίσταται για μια προσωρινή περίοδο, όπου ο ενοικιαστής επιθυμεί να πάρει στην κατοχή του το ακίνητο και ο ιδιοκτήτης συμφωνεί, αλλά δεν υπάρχει επαρκής χρόνος για να διαπραγματευθούν και να υλοποιήσουν μια νέα μίσθωση.

Στην περίπτωση αυτή, η μίσθωση κατά βούληση τερματίζεται μόλις διαπραγματευτεί και υπογραφεί η νέα μίσθωση. Τα μέρη μπορούν επίσης να

¹⁴ Ο.π., σελ. 58.

¹⁵ Ωστόσο, μια προφορική μίσθωση για περισσότερο από 12 μήνες, δεν είναι εκτελεστή, αν το καταστατικό της απάτης στη δικαιοδοσία περιλαμβάνει μισθώσεις άνω των 12 μηνών.

συμφωνήσουν σχετικά με το σκεπτικό ότι αν τα μέρη δεν καταφέρουν να εισέλθουν σε νέα μίσθωση, μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, τότε ο μισθωτής πρέπει να εκκενώσει τις εγκαταστάσεις.

Αν η μίσθωση υπάρχει κατά τη διακριτική ευχέρεια του ιδιοκτήτη, στο δίκαιο του κράτους μπορεί να σημαίνει ότι ο ενοικιαστής έχει χορηγηθεί, από το νόμο, ένα αμοιβαίο δικαίωμα να καταγγείλει τη μίσθωση κατά βούληση. Ωστόσο, μια μίσθωση που ρητά υφίσταται κατά την βούληση του μισθωτή (π.χ. «για όσο χρονικό διάστημα ο μισθωτής επιθυμεί να ζήσει σε αυτή τη γη») γενικά δεν σημαίνει ότι ο ιδιοκτήτης μπορεί να καταγγείλει τη μίσθωση.

Μια μίσθωση κατά βούληση έχει σπάσει, και πάλι από το νόμο, εφόσον ο:

- ⇒ Ο ενοικιαστής βλάπτει ή καταστρέφει την αξία του εν λόγω ακινήτου
- ⇒ Ο ενοικιαστής επιχειρεί να εκχωρήσει (μεταβίβαση των δικαιωμάτων) την μίσθωση
- ⇒ Ο ενοικιαστής χρησιμοποιεί το ακίνητο για να λειτουργήσει μια εγκληματική επιχείρηση
- ⇒ Ο ιδιοκτήτης εκμισθώνει το ακίνητο και σε άλλο πρόσωπο
- ⇒ Ο μισθωτής ή ο ιδιοκτήτης πεθαίνει.

Οι ιδιαιτερότητες των κανόνων αυτών διαφέρουν από χώρα σε χώρα.

Με την επιφύλαξη κάθε ανακοίνωσης που απαιτείται από το νόμο, η μίσθωση κατά βούληση έρχεται στο τέλος, όταν είτε ο ιδιοκτήτης ή ο ενοικιαστής ενεργεί κατά τρόπο ασυμβίβαστο με τη μίσθωση. Για παράδειγμα, η αλλαγή των κλειδαριών από τον ιδιοκτήτη είναι μια ένδειξη του τέλους της μίσθωσης, όπως είναι οι διακοπές πληρωμής των λογαριασμών κοινής ωφέλειας (ρεύματος, νερού, κλπ) από τον μισθωτή. Ωστόσο, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ένας ιδιοκτήτης απαγορεύεται να αλλάξει τις κλειδαριές, για να τερματίσει μια μίσθωση, ιδιαίτερα μιας μίσθωσης κατοικίας. Κάτι τέτοιο μπορεί να αποτελέσει μια «εποικοδομητική έξωση» και να εκθέσει τον ιδιοκτήτη με αστική και ποινική ευθύνη.

1.2.4. Μίσθωσης ανοχής

Μια μίσθωσης ανοχής¹⁶ (μερικές φορές ονομάζεται μίσθωσης συνέχισης) υφίσταται, όταν ένας ενοικιαστής παραμένει στο ακίνητο μετά τη λήξη της μίσθωσης, και μέχρις ότου ο ιδιοκτήτης ενεργήσει έννομα για να βγάλει τον ενοικιαστή από το ακίνητο. Ο μισθωτής είναι τεχνικά ένας καταπατητής. Ο ιδιοκτήτης μπορεί να τον εκδιώξει, ανά πάσα στιγμή και χωρίς προειδοποίηση.

Ο ιδιοκτήτης μπορεί επίσης να επιβάλει μια νέα μίσθωση για τον μισθωτή συνέχισης. Για μίσθωση κατοικίας, αυτή η νέα μίσθωση είναι από μήνα σε μήνα. Για εμπορική μίσθωση περισσότερο από ένα χρόνο, η νέα μίσθωση πραγματοποιείται από έτος σε έτος. Αλλιώς γίνεται την ίδια περίοδο πριν λήξει η αρχική μίσθωση. Σε κάθε περίπτωση, ο ιδιοκτήτης μπορεί να αυξήσει το ενοίκιο, εφόσον έχει υποβάλει στον μισθωτή υψηλότερο ενοίκιο πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης.

1.3. ΔΙΑΤΥΠΩΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

Οι τυπικές προϋποθέσεις για μίσθωση καθορίζονται από το νόμο και το έθιμο της δικαιοδοσίας στην οποία η ακίνητη περιουσία βρίσκεται. Στην περίπτωση της προσωπικής περιουσίας, αυτό καθορίζεται από το νόμο και το έθιμο της δικαιοδοσίας στην οποία η συμφωνία μίσθωσης γίνεται.

Μια μίσθωσης για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους πρέπει να είναι εγγράφως, προκειμένου να ικανοποιήσει το καταστατικό για τυχόν απάτες.

1.3.1. Όροι μίσθωσης

Η διάρκεια της μίσθωσης μπορεί να είναι σταθερή, περιοδική ή αορίστου χρόνου. Αν είναι για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, η θητεία λήγει αυτόματα όταν η προθεσμία εκπνέει, και καμία ειδοποίηση δεν πρέπει να δοθεί, ελλείψει νομικών απαιτήσεων. Η διάρκεια της μίσθωσης μπορεί να εξαρτάται, όταν συμβεί ένα συγκεκριμένο γεγονός, όπως ο θάνατος ενός συγκεκριμένου ατόμου. Η περιοδική μίσθωση ανανεώνεται αυτόματα, συνήθως σε μηνιαία ή εβδομαδιαία βάση. Μια μίσθωση κατά βούληση διαρκεί μόνο για όσο διάστημα τα μέρη το επιθυμούν, και μπορεί να καταγγελθεί από οποιονδήποτε συμβαλλόμενο χωρίς ποινή.

¹⁶ Ο.π., σελ. 60-61.

Είναι κοινό για μια μίσθωση να επεκταθεί σε μια νέα βάση, η οποία μετατρέπει τη μίσθωση από περιοδική σε μηνιαία βάση. Είναι επίσης δυνατό για έναν ενοικιαστή, είτε ρητώς ή σιωπηρώς, να εγκαταλείψει την μίσθωση στον εκμισθωτή. Αυτή η διαδικασία είναι γνωστή ως «παράδοση» της μίσθωσης.

1.3.2. Αποκλειστική κατοχή

Σε μια συμφωνία κατανομής ιδιοκτησίας, ένα μεγάλο μέρος της ιδιοκτησίας ενός ιδιοκτήτη ή, ένας συγκεκριμένος χώρος κτιρίου, μπορεί και είναι ανώτερη ενός συμβολαίου μίσθωσης, ωστόσο, αυτή η κοινή απαίτηση της μίσθωσης ερμηνεύεται διαφορετικά σε πολλές δικαιοδοσίες.

1.4. ΥΠΟΜΙΣΘΩΣΗΣ

Στο δίκαιο ακινήτων¹⁷, υπομίσθωσης (ή λιγότερο επίσημα, υπενοικιάζων) είναι η ονομασία που δίνεται σε διευθέτηση στην οποία ο μισθωτής (π.χ. ενοικιαστής) μίας μίσθωσης εκχωρεί τη μίσθωση σε τρίτους, καθιστώντας έτσι την παλιά μίσθωση, το υπενοικιάζων, εις άλλον, και το νέο μισθωτή σε υπενοικιαστή. Αυτό σημαίνει ότι διαδικαστικά δεν είναι μόνο η μίσθωση του ακινήτου, αλλά και η υπεκμίσθωση ταυτόχρονα. Για παράδειγμα, εάν μια εταιρεία μισθώνει ένα χώρο γραφείου απευθείας από έναν ιδιοκτήτη, εκμισθωτή, και στη συνέχεια νοικιάζει μέρος του γραφείου, τότε η εταιρεία υπομισθώνει χώρο γραφείων σε άλλη εταιρία, υπενοικιαστής, και αρχίζει μια νέα μίσθωση του υπολοίπου χώρου του γραφείου, έτσι αντισταθμίζεται η πραγματική έκθεση της περιουσία της.

Ο υπενοικιάζων εις άλλον, παραμένει υπεύθυνος έναντι του αρχικού εκμισθωτή, σύμφωνα με την αρχική μίσθωση, συμπεριλαμβανομένων όλων των υπόλοιπων πληρωμών των ενοικίων, των εξόδων λειτουργίας και όλων των αρχικών όρων της μίσθωσης. Ο αρχικός μισθωτής μπορεί να απαιτήσει μια χαμηλότερη πληρωμή ενοικίου από τον υπομισθωτή από ό, τι αυτός μπορεί να έχει αρχικά καταβάλει, αφήνοντας το υπόλοιπο οφειλόμενο μίσθωμα, που πρέπει να καταβληθεί από τον αρχικό μισθωτή, στον εκμισθωτή. Ωστόσο, εάν οι αγοραίες τιμές έχουν αυξηθεί από την αρχική υπογραφή της σύμβασης, ο υπενοικιάζων εις άλλον, θα μπορούσε να εξασφαλίσει μια

¹⁷ Παπαχρίστου Θ. - Νεζερίτη Ε. - Γεράκη Κ., «Μισθωτικές συμβάσεις και διαιρεμένη ιδιοκτησία», σελ. 73-74.

υψηλότερη τιμή ενοικίου από ό, τι οφείλει στον αρχικό εκμισθωτή. Ωστόσο, πολλές εμπορικές μισθώσεις προβλέπουν ότι τυχόν αυξήσεις στο μίσθωμα, μοιράζεται με τον εκμισθωτή, ο μισθωτής.

Σε κατοικήσιμη ακίνητη περιουσία, μερικές φορές είναι παράνομο να χρεώνει ο υπενοικιαστής περισσότερο από το αρχικό ποσό στη σύμβαση του υπομισθωτή (για παράδειγμα, σε έλεγχο κατάστασης ενοικίου κατά τον οποίο, το ποσό ενοικίασης ελέγχεται από το νόμο). Η υπενοικίαση κοινωνικής κατοικίας είναι παράνομη ενέργεια, ανεξάρτητα από το μίσθωμα στον υπενοικιαστή, μάλιστα σε πολλές χώρες όπως στην Βρετανία επίσημα περιγράφεται ως κατηγορία απάτης κατοικιών.

Μια υπενοικίαση μπορεί επίσης να εφαρμοστεί σε οχήματα ως εναλλακτικός τύπος της ενοικίασης αυτοκινήτων. Σε μια υπενοικίαση του οχήματος, ο ιδιοκτήτης του μισθώματος ή οχήματος μπορεί να εκχωρήσει μια μίσθωση σε τρίτους και με την συμβατική συμφωνία για συγκεκριμένες ημερομηνίες. Παρά το γεγονός ότι αυτή η διάταξη δεν είναι δημοφιλής, είναι μια αυξανόμενη τάση στην ταξιδιωτική βιομηχανία ως μια λιγότερο δαπανηρή εναλλακτική λύση για τους ταξιδιώτες και τους ντόπιους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΕΓΛΣ)

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο¹⁸ (ΕΓΛΣ-Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (ΠΔ 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του Νόμου 1041 του 1980 (Ν 1041/1980), «Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύεται η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα». Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης¹⁹. Θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

¹⁸ Κακαβούλης, Σ., «Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», σελ. 18-19.

¹⁹ Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ -International Financial Reporting Standards - IFRS) έρχονται εν έτη 2006 να εμπλουτίσουν τα γνωστά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS). Η εφαρμογή τους καθίσταται για τις ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεωτική και αφορά πλέον και λοιπές επιχειρήσεις πέραν των εισηγμένων στο Χ.Α.

2.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)²⁰ εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα που τηρούν Λογιστικά Βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) από το έτος 1992, με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92. Αποτελεί την κοινή λογιστική γλώσσα των επιχειρήσεων και επιτεύχθηκε επιτέλους η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα.

Στη χώρα μας οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου άρχισαν να εμφανίζονται για πρώτη φορά πριν από 46 χρόνια (το 1954), τότε συστάθηκε η πρώτη Επιτροπή χωρίς να δώσει ουσιαστικά κανένα σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Από τότε έγιναν και άλλες προσπάθειες για την σύνταξη Λογιστικού Σχεδίου χωρίς όμως να αποδώσουν κανένα αποτέλεσμα. Η δεύτερη προσπάθεια έγινε το 1962, η τρίτη προσπάθεια έγινε το 1967 και η τέταρτη προσπάθεια έγινε το 1972.

Το 1976 συστάθηκε για πέμπτη φορά η Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η οποία μετά από πολύχρονη διαδικασία, τον Ιούνιο του 1980, ολοκλήρωσε το έργο την, με την εκπόνηση του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Έτσι με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο από την 01-01-1982. Τα έτη 1986 και 1987 με μια σειρά από νομοθετήματα που αφορούσαν τις καταστάσεις που δημοσιεύουν οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και οι Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ) θεσμοθετήθηκε η πρώτη έμμεση «υποχρέωση» (προτροπή - παραίνεση) των εταιρειών αυτών να ακολουθούν τους κανόνες του λογιστικού σχεδίου.

Τέλος το 1992 με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 186/92 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά η υποχρεωτική τήρηση του λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), σύμφωνα με τις προτάσεις της Εθνικής Επιτροπής. Το 1996 με το ΠΔ 134/96 περί ανωνύμων εταιρειών έγιναν σημαντικές μεταβολές στο λογιστικό σχέδιο. Με τις μεταβολές που έγιναν το 1996 αλλά και με τις μεταβολές που γίνονται με Υπουργικές

²⁰ Σακέλλης Μ., «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», σελ. 35-37.

Αποφάσεις, το ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο έχει γίνει πλέον υποχρεωτικό για όλες της επιχειρήσεις.

Μέχρι σήμερα όμως δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για να εναρμονισθεί το λογιστικό σχέδιο σε ενιαίο σύνολο με την ορθή διψήφια μορφή ίων λογαριασμών που αφορούν το υποκατάστημα. Έτσι η εικόνα που παρουσιάζει στον πρώτο βαθμό και η οποία συνεχίζεται μέχρι τον τέταρτο βαθμό, δηλαδή η τριψήφια μορφή του κωδικού δημιουργεί προβλήματα στους παρακάτω τομείς:

Στη σωστή εφαρμογή των αρχών της Γενικής Λογιστικής.

- Στην ενιαία λογιστική αντιμετώπιση όλων των λογαριασμών.
- Στη χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων.
- Στη διαδικασία ενημέρωσης του κεντρικού καταστήματος της επιχείρησης.
- Στην εφαρμογή της μηχανογραφημένης λογιστικής.

Οι βασικοί νόμοι 2190/20 «Περί ανωνύμων εταιριών» και 3190/55 «Περί Ε.Π.Ε.» του Υπουργείου Εμπορίου (ΥΠ.ΕΜΠ), καθώς και μια σειρά από εγκυκλίους που Υπουργείου Οικονομικών (ΥΠ.ΟΙΚ.) εφαρμόζονται στην διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Οι σημαντικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις είναι τα Προεδρικά Διατάγματα:

- a) ΠΔ 1123/80 με το οποίο εφαρμόστηκε η προαιρετική τήρηση του λογιστικού σχεδίου από την 01/01/1982 για τις επιχειρήσεις και
- b) ΠΔ 134/96 με το οποίο εφαρμόστηκε η υποχρεωτική τήρηση των λογιστικών καταστάσεων για τις Ανώνυμες εταιρίες και τις ΕΠΕ.

Γενικά το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο που, κατά καιρούς, έχει εφαρμοσθεί και ισχύει σήμερα στην Ελλάδα αποτελεί την βασική πρώτη ύλη για να γίνει η ανάπτυξη γενικού λογιστικού σχεδίου. Το υλικό αυτό είναι πλούσιο, με σύντομο τρόπο αναφέρεται παρακάτω:

1. Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών στην Ελλάδα».
2. Νομοθετικό Διάταγμα 17/7/1923 «Περί ειδικών διατάξεων επί Α.Ε.».
3. Νόμος 3190/1955 «Περί Ε.Π.Ε.».
4. Νόμος 1401/1980 «Περί καθιέρωσης του θεσμού Γενικό Λογιστικό Σχέδιο».
5. Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».

6. Προεδρικό Διάταγμα 360/85 «Περί δημοσιεύσεων».
7. Προεδρικό Διάταγμα 80/1986 «Περί Α.Ε. ειδικών μορφών».
8. Τα Προεδρικά Διατάγματα 409/1986, 419/1986, 498/1987 «Περί ρυθμίσεων θεμάτων νέας εταιρικής νομοθεσίας».
9. Προεδρικό Διάταγμα 186/92 «Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».
10. Προεδρικό Διάταγμα 134/1996 «Περί νομοθεσίας των Α.Ε. και την υποχρεωτική τήρηση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής».

Οι παραπάνω νόμοι και τα Νομοθετήματα δείχνουν την εξέλιξη των ρυθμίσεων, που έγιναν διαχρονικά από το 1920 μέχρι σήμερα και είναι σε ισχύ. Υπάρχει μια διαχρονική πορεία ογδόντα (80) χρόνων. Στον χρονικό διάστημα των ογδόντα ετών είναι ευδιάκριτη η αδυναμία που είχε το Ελληνικό Κράτος να συντάξει ένα Ενιαίο γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων. Η ύπαρξη λογιστικού σχεδίου εμφανίζεται νομοθετικά στην Ελλάδα μόλις το 1980 με τον νόμο 1401 που όμως δεν είχε εφαρμογή. Ο νόμος αυτός αποτελούσε, κατά κάποιο τρόπο, ένα υπόδειγμα λογιστικής τήρησης των λογαριασμών των επιχειρήσεων. Δεν υπήρχε υποχρέωση των επιχειρήσεων να τον εφαρμόσουν. Είχε εκπονηθεί από επιτροπή που αποτελείτο από Πανεπιστημιακούς Καθηγητές και ήταν αποτέλεσμα της ερευνητικής τους προσπάθειας για την ορθολογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είχε και δεν έχει ακόμα μέχρι σήμερα, παρά τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει, ανάλυση των λογαριασμών του υποκαταστήματος. Η υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν το

Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην χρηματοοικονομική λειτουργία των λογαριασμών άρχισε να εφαρμόζεται μόλις την 01/01/1992 με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 «Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Είναι λοιπόν εμφανέστατη η διαπίστωση ότι υπάρχει νομοθετική αδυναμία για την τήρηση των λογαριασμών υποκαταστήματος. Επίσης είναι γεγονός ότι κάθε επιχείρηση τηρεί δικές της μορφές λογαριασμών προκειμένου να παρακολουθεί για λογαριασμό της την λειτουργία του υποκαταστήματος της. Ακόμα φαίνεται καθαρά ότι η λειτουργία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου έχει διάρκεια ζωής μόλις οκτώ (8) χρόνια, αυτό σημαίνει ότι σίγουρα κάποιες τροποποιήσεις είναι αναγκαίες να γίνουν προκειμένου να βελτιωθεί και να εκσυγχρονισθεί.

2.3. ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται όπως προαναφέραμε σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού. Έτσι²¹:

- Οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική.
- Η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.
- Η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως.

Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής:

- Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποία συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα:
 - Στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού.
 - Στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού.
- Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα:
 - Στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος.
 - Στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος.
 - Στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι

²¹ http://www.e-boss.gr/ebossimages/P_F30849.D.11231980.doc

απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης.

- Στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως:

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της.
- Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της.
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους.
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

2.4. ΣΤΟΧΟΣ Ε.Γ.Λ.Σ

Με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκεται ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών²², η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητος αυτών, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού και στην κατανόηση των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικός

²² Παπαναστασάτος Α., «Το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», σελ. 58.

τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόνον υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσον και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποιήσεως αύξηση της παραγωγικότητας, η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στις ανώτατες σχολές.

2.5. ΠΡΟΤΕΡΗΜΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

Όπως τονίσθηκε περισσότερες από μία φορές μέχρι τώρα, ο θεσμός του γενικού λογιστικού σχεδίου στη χώρα μας καθιερώθηκε με το Ν. 1041/80²³, τα σχετικά άρθρα του οποίου περιλαμβάνουν απλώς την έννοια και το σκοπό στον οποίο αποβλέπει ο νέος αυτός θεσμός. Με ειδικές διατάξεις του νόμου αυτού εξουσιοδοτούνται οι αρμόδιοι υπουργοί να προτείνουν προεδρικά διατάγματα, με τα οποία θα ορίζεται το περιεχόμενο του γενικού λογιστικού σχεδίου, η κατά κλάδους ή τμήματα υποχρεωτική εφαρμογή του, τα ευεργετήματα που θα προκύπτουν για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Γ.Λ.Σ. και οι κυρώσεις που θα επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που (ενώ έχουν την υποχρέωση) δεν εφαρμόζουν το Γ.Λ.Σ. ή το εφαρμόζουν κατά τρόπο πλημμελή.

Το Π.Δ. 1123/80, που εκδόθηκε με την παραπάνω διαδικασία, όρισε το περιεχόμενο του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, το οποίο είναι λεπτομερέστατο και συνοδεύεται από πλήθος βοηθητικές αναλύσεις, οδηγίες και παραδείγματα.

Αναμένουν τη σειρά τους (χωρίς να είναι γνωστός ο χρόνος) για να εκδοθούν τα προεδρικά διατάγματα με τα οποία θα καθορίζονται τα οικονομικής και διοικητικής φύσεως ευεργετήματα. Ως τέτοια ευεργετήματα αναφέρονται ενδεικτικά στο Ν. 1041/80 η απλούστευση διοικητικών διαδικασιών, η προτίμηση σε δημόσιους διαγωνισμούς, διάφορες χρηματοδοτικές διευκολύνσεις και η απαλλαγή από ορισμένους ελέγχους. Από το νόμο δεν αποκλείεται η παροχή με προεδρικά διατάγματα και άλλων ευεργετημάτων και κινήτρων για την προαιρετική εφαρμογή του γενικού λογιστικού σχεδίου και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων

Με την ίδια διαδικασία των προεδρικών διαταγμάτων θα καθορίζονται και οι διοικητικές κυρώσεις, που θα επιβάλλονται στις επιχειρήσεις εκείνες, οι οποίες (ενώ

²³ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

έχουν τη σχετική υποχρέωση) δεν εφαρμόζουν ολικά ή μερικά τα παραπάνω λογιστικά σχέδια ή θα τα εφαρμόζουν πλημμελώς. Ο Ν. 1041/80 αναφέρει ενδεικτικά ως διοικητικές κυρώσεις πρόστιμα και αφαιρέσεις αδειών λειτουργίας, χωρίς να αποκλείει την επιβολή και άλλων παρεμφερών κυρώσεων.

2.6. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ Ε.Γ.Λ.Σ²⁴

2.6.1. Αυτονομίας

1. Το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.
2. Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.
3. Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους - αντικρουζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9.
4. Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
5. Οι λογαριασμοί τάξεως, που αναπτύσσονται στη δεκάτη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
6. Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές.

2.6.2. Κατ' είδος συγκεντρώσεως αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων

1. Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε

²⁴ Ρεβανόγλου Α. - Γεωργόπουλος Ι., «Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ», σελ. 243-247.

λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

2. Σύμφωνα με την αρχή της προηγούμενης περίπτωσης οι σχετικοί λογαριασμοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.803, ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.809.

2.6.3. Καταρτίσεως λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές

Ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν την αξία των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.803, έτσι ώστε από την ανάλυση του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

2.6.4. Τηρήσεως λογαριασμών

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού) δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, όπως π.χ. τιμολογίου, πιστωτικού σημειώματος, δελτίου λιανικής πωλήσεως, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα. Απόκλιση από τη βασική αυτή αρχή επιτρέπεται στις υποπεριπτώσεις που αναφέρονται στην περίπτ. 3 της παρ. 5.1.600.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία:

- a) Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.
- b) Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρέωσης, όσο και της πιστώσεως των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών) με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται, κατά οποιοδήποτε τρόπο, τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα.

2.6.5. Κενοί Κωδικοί αριθμοί Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχουν κωδικοί αριθμοί (Κ.Α.) που είναι κενοί, δηλαδή σ' αυτούς τους κωδικούς δεν αντιστοιχούν λογαριασμοί

Οι κενοί κωδικοί των δύο πρώτων βαθμίδων προορίζονται να καλύψουν ανάγκες των οικονομικών μονάδων που είναι πιθανόν να προκύψουν στο μέλλον.

Η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να ανοίξει λογαριασμούς σε πρωτοβάθμιους κενούς κωδικούς, όπως είναι οι λογαριασμοί των πρώτων 8 ομάδων που λήγουν σε 7 και ο λογαριασμός 46.

Μπορεί η επιχείρηση να ανοίξει ελεύθερα δευτεροβάθμιους λογαριασμούς χρησιμοποιώντας κενούς κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 90-99 ή όπου αναφέρεται ρητά από το Ε.Γ.Λ.Σ. ή ύστερα από γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) για να υπάρξει ενιαία εφαρμογή και ονοματολογία του λογαριασμού.

Οι κενοί Κ.Α. του τρίτου και τέταρτου ή και άλλων κατώτερων βαθμίδων μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση ελεύθερα.

2.6.6. Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. υποχρεωτικοί, προαιρετικοί

Η τήρηση ορισμένων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι υποχρεωτική. Αν δηλαδή πρέπει να απεικονίσουμε κάποιο λογιστικό γεγονός και χρειάζεται κάποιος λογαριασμός από τους δηλωμένους ως υποχρεωτικούς από το Ε.Γ.Λ.Σ., τότε υποχρεωτικά θα χρησιμοποιήσουμε αυτό το λογαριασμό.

Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί εμφανίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. με υπογράμμιση και μπορούμε να τους συναντήσουμε σ' όλες τις βαθμίδες ανάλυσης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί που λήγουν σε 9 (19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09), καθώς και οι λογαριασμοί 58, 04 και 08 είναι προαιρετικοί.

Υποχρεωτικοί ορίζονται και πολλοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί καθώς και λίγοι τριτοβάθμιοι, κυρίως στις ομάδες 6, 7 και 8. Η προαιρετικότητα των λογαριασμών αφήνεται στις κατώτερες βαθμίδες σε αρκετά μεγάλη έκταση, για να διευκολύνει τις επιχειρήσεις να ανοίξουν εκεί λογαριασμούς κατά την κρίση τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΓΛΣ) ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

3.1. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ

Από την άποψη του λογιστικού χειρισμού και της φορολογίας εισοδήματος, η ελληνική νομοθεσία αντιμετωπίζει τις χρηματοδοτικές μισθώσεις κατά βάση όπως και τις κοινές (λειτουργικές) μισθώσεις. Έτσι ο μισθωτής λογιστικοποιεί ως έξοδο σε κάθε χρήση το ποσό των μισθωμάτων που καθίστανται δεδουλευμένα, δεν εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις του την υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων και δεν υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των παγίων που αποκτά με την μέθοδο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Επίσης παρακολουθεί το μίσθιο καθώς και την οφειλή από την μίσθωση σε λογαριασμούς τάξεως και έχει το δικαίωμα εκπτώσεως του Φ.Π.Α που τον χρεώνει η εταιρεία Leasing.

Πιο συγκεκριμένα και σύμφωνα²⁵ με την γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 106/1804/1992 τα καταβαλλόμενα ενοίκια μισθώσεως (κινητών - ακινήτων) πάγιων στοιχείων βάσει του νόμου 1665/1986 θεωρούνται δαπάνες και καταχωρούνται στον λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 62.04 «ενοίκια» και σε ιδιαίτερους (κατά κατηγορία ή είδος πάγιου στοιχείου) τριτοβάθμιους λογαριασμούς που ανοίγονται σύμφωνα με τις ανάγκες και επιθυμητές πληροφορίες τις εκάστοτε επιχειρήσεις.

Επίσης τα πάγια στοιχεία (κινητά και ακίνητα) που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται όπως αναφέραμε και παραπάνω σε λογαριασμούς τάξεως ως περιουσιακά στοιχεία τρίτων και ως τέτοια καταχωρούνται ποσοτικά στη απογραφή.

²⁵<http://epixeirisi.gr/%CE%92%CE%97%CE%9C%CE%91-%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%A9%CE%9D/3505/?s=6xEqNNeFSi1w>

Σημειώνεται ότι από τις διατάξεις του νόμου 1665/1986 δεν απαγορεύεται στον μισθωτή να υπεκμισθώνει το πάγιο (κινητό ή ακίνητο) που έχει αποτελέσει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης και, ως εκ τούτου, δικαιούται να εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του τα μισθώματα που καταβάλλει με την προϋπόθεση ότι η υπεκμίσθωση γίνεται προς άλλη επιχείρηση, αφού σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή η υπεκμίσθωση γίνει με μη επιτηδευματία, καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου 1665/1986 περί χρηματοδοτικής μίσθωσης.

3.1.1 Μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων

Τα μισθώματα που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης σύμφωνα με το άρθρο 31 παράγραφος 1 περίπτωση β' του νόμου 2238/1994 εκπίπτονται²⁶:

- ⇒ κατά ποσοστό 60% για αυτοκίνητα με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 1400 κ.ε.
- ⇒ κατά 25% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού.

3.1.2 Μισθώματα ακινήτων

Τα μισθώματα ακινήτων θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες, καταχωρούνται στον λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ 62.04 και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Από την συγκεκριμένη ρύθμιση εξαιρούνται τα μισθώματα που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου (άρθρο 4 του νόμου 2753/1999)²⁷.

Με δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταχωρούν στα λογιστικά βιβλία τους το σύνολο των δαπανών τους, δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση το σύνολο των καταβληθέντων μέσα στη χρήση μισθωμάτων, υποχρεούνται κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώνουν τα αποτελέσματά τους με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, του μέρους των καταβληθέντων μισθωμάτων που αντιστοιχεί στη αξία του οικοπέδου.

²⁶ Σημειώνεται ότι ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα εκπτώσεως του Φ.Π.Α. που τον χρεώνει η εταιρεία Leasing για μισθώσεις επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως μέχρι εννέα θέσεων.

²⁷ Δηλαδή, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία των κτιρίων.

Σημειώνεται ότι γήπεδα και οικόπεδα που δεν διαθέτουν κτιριακές εγκαταστάσεις δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφοι 9,10 και 11 του νόμου 1665/1986 απαλλάσσονται από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων:

- η μεταβίβαση του ακινήτου από την εκμισθώτρια εταιρεία (εταιρεία Leasing) προς τον μισθωτή κατά την λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- η εξαγορά του μισθίου ακινήτου πριν από την λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης από τον μισθωτή, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό την χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου (sale & lease back), ο οποίος και αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή.

Ειδικότερα, η υπεραξία (κέρδος) που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης (sale & lease back), απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος.

Η ως άνω απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η υπεραξία θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παράγραφος 4 του νόμου 2238/1994, σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης.

Η προαναφερθείσα υπεραξία (κέρδος) ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του ακινήτου στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης όπως αυτή ορίζεται στην σύμβαση και της αναπόσβεστης αξίας του ακινήτου όπως αυτή εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της πωλήτριας εταιρείας²⁸.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που η εταιρεία δεν εμφανίσει την πιο πάνω υπεραξία σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας υπόκειται σε φορολογία.

²⁸ Σημειώνεται ότι εξαιρούνται των παραπάνω ρυθμίσεων, οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία (offshore). Ως εξωχώρια εταιρεία νοείται αυτή που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση την νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες απολαμβάνοντας ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Επίσης αν το μίσθιο αγοραστεί πριν την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης ή ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις από την σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο, ή το ακίνητο παραμείνει στην κυριότητα της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος ή μεταβιβασθεί από αυτή σε τρίτο, αίρεται η χορηγηθείσα ως άνω φορολογική απαλλαγή.

Τέλος ο μισθωτής έχει το δικαίωμα εκπτώσεως του Φ.Π.Α που τον χρεώνει η εταιρεία Leasing.

3.2. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης²⁹ εμφανίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις τα μίσθια (κινητά και ακίνητα) ως πάγια περιουσιακά στοιχεία και παραμένουν κύριοι αυτών μέχρι την λήξη της περιόδου της χρηματοδοτικής μίσθωσης, προηγούμενοι έτσι στην ικανοποίηση των απαιτήσεων τους έναντι άλλων πιστωτών.

Οι εταιρείες leasing έχουν την δυνατότητα και το δικαίωμα να αφαιρέσουν το μίσθιο από την χρήση του μισθωτή σε περίπτωση που ο μισθωτής δεν ενεργεί σύμφωνα με τις συμβατικές του υποχρεώσεις (π.χ. διακόψει την καταβολή των μισθωμάτων).

Η εταιρεία leasing ενεργεί αποσβέσεις για τα κινητά πράγματα, αλλά και για τα ακίνητα πλην οικοπέδων σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης³⁰.

Αναφορικά με τα έσοδα των μισθωμάτων που καθίστανται δεδουλευμένα, οι εταιρείες leasing τα λογιστικοποιούν εμφανίζοντάς τα ως έσοδα χρήσης.

Επίσης παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης να ενεργούν αποσβέσεις στα έξοδα που πραγματοποιούν για την αγορά ακινήτων (συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές δικηγόρων, τόκοι ξένων κεφαλαίων κτλ.) τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όχι μόνον εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία αλλά και ισόποσα μέσα στις χρήσεις που διαρκεί η σύμβαση.

²⁹ Φίλιος Π., «Μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη», σελ. 143-145.

³⁰ Διατάξεις άρθρου 6 παράγραφος 5 του νόμου 1665/1986, όπως ισχύουν μετά την παράγραφο 3 του άρθρου 27 του νόμου 2682/1999

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης έχουν δικαίωμα εκπτώσεως (ή επιστροφής του Φ.Π.Α.) που επιβάρυνε την απόκτηση αγαθών τα οποία προορίζονται για την άσκηση της δραστηριότητάς τους και αποτελούν αντικείμενο εκμεταλλεύσεως.

Επίσης τα μισθώματα από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς και το τίμημα πώλησης του πράγματος από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης στον μισθωτή υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ) ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ΔΛΠ 17³¹ «Μισθώσεις»³², ορίζει τις λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που ισχύουν για τις μισθώσεις, τόσο για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές. Μισθώσεις απαιτείται να ταξινομούνται είτε ως χρηματοδοτικές μισθώσεις³³ και τις λειτουργικές μισθώσεις³⁴.

Το ΔΛΠ 17 επανεκδόθηκε το Δεκέμβριο του 2003 και ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005.

4.2. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ ΔΛΠ 17

Πίνακας 4.1: Η ιστορία του ΔΛΠ 17.

Ημερομηνία	Συμβάν
Οκτώβριος του 1980	Σχέδιο έκθεσης E19 λογιστική μισθώσεων
Σεπτέμβριος του 1982	ΔΛΠ 17 Λογιστική για μισθώσεις
1 ^η Γενάρη 1984	Ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 17 (1982)
1994	ΔΛΠ 17 (1982) της μορφοποίησης
Απρίλιος του 1997	Σχέδιο έκθεσης E56, Μισθώσεις
Δεκέμβριος του 1997	ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

³¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias17>

³² Ο σκοπός του ΔΛΠ 17 είναι να καθορίσει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις μισθώσεις.

³³ Που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας, και να οδηγήσει σε περιουσιακό στοιχείο και η αναγνώριση ευθύνης από τον μισθωτή και απαίτηση από τον εκμισθωτή.

³⁴ Οι οποίες καταλήγουν στην αναγνώριση εξόδων από ο μισθωτής, με το περιουσιακό στοιχείο παραμένει αναγνωρίζεται από τον εκμισθωτή.

1 ^η Ιανουαρίου του 1999	Ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 17 (1997) Μισθώσεις
18 Δεκέμβρη, 2003	Αναθεωρημένη έκδοση του ΔΛΠ 17 έχουν εκδοθεί από το ΣΔΛΠ
1 ^η Γενάρη του 2005	Ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο 2003)
16 Απρίλη, 2009	ΔΛΠ 17 τροποποιήθηκε για Ετήσιες Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ 2009 ³⁵ για την κατάταξη των μισθώσεων γης
1 ^η Ιανουαρίου του 2010	Ημερομηνία έναρξης ισχύος των αναθεωρήσεων Απρίλιο του 2009 έως το ΔΛΠ 17, με την έγκαιρη εφαρμογή της επιτρέπεται (με κοινοποίηση)

4.3. ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

4.3.1. Προσδιορισμός εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση (Διερμηνεία 4)³⁶

Τα τελευταία χρόνια έχουν αναπτυχθεί ρυθμίσεις που δεν έχουν τη νομική μορφή της μίσθωσης, αλλά που μεταφέρουν τα δικαιώματα χρήσης περιουσιακών στοιχείων σε αντάλλαγμα με μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών. Παραδείγματα τέτοιων ρυθμίσεις περιλαμβάνουν:

⇒ Ρυθμίσεις Outsourcing³⁷

⇒ Συμβάσεις τηλεπικοινωνιών που παρέχουν δικαιώματα σύνδεσης και

⇒ Take-or-pay³⁸ και παρόμοιες συμβάσεις, οι αγοραστές πρέπει να κάνουν συγκεκριμένες πληρωμές ανεξάρτητα από το αν λαμβάνουν την παράδοση των συμβατικών προϊόντων ή υπηρεσιών.

Η Διερμηνεία ορίζει ότι μια ρύθμιση που πληροί τα ακόλουθα κριτήρια είναι, ή εμπεριέχει μίσθωση που πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις:

³⁵ Κάθε έτος, το Διοικητικό Συμβούλιο θεωρεί ήσσονος σημασίας τροποποιήσεων των ΔΠΧΑ το ετήσιο πρόγραμμα βελτιώσεων. Οι τροποποιήσεις που προτείνονται σε συλλογικό Σχέδιο έκθεσης. Η σελίδα του σχεδίου καλύπτει ο ετήσιος κύκλος βελτιώσεων που άρχισε το 2008. Μια σειρά από ζητήματα που εξετάστηκαν στην ετήσια βελτιώσεις 2007-2009 του έργου .

³⁶ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/ifric4>

³⁷ Outsourcing είναι η εξωτερική ανάθεση μιας εσωτερικής επιχειρηματικής διαδικασίας, δηλαδή σε τρίτο φορέα.

³⁸ Μια take-or-pay σύμβαση, είναι ένας κανόνας δόμηση διαπραγματεύσεων μεταξύ των επιχειρήσεων και προμηθευτών. Με αυτό το είδος της σύμβασης, η εταιρεία αναλαμβάνει είτε το προϊόν από τον προμηθευτή ή καταβάλλει στον προμηθευτή κάποια ποινή.

- ⇒ Η εκπλήρωση της συμφωνίας εξαρτάται από ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο. Το περιουσιακό στοιχείο δεν χρειάζεται να προσδιορίζεται ρητά από τις συμβατικές διατάξεις της συμφωνίας. Αντίθετα, μπορεί να προσδιοριστεί ρητά, διότι δεν είναι οικονομικά εφικτό ή πρακτικά δυνατό ο προμηθευτής να εκπληρώσει τη συμφωνία με την παροχή χρήση εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων.
- ⇒ Η συμφωνία εκχωρεί ένα δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Αυτή είναι η περίπτωση που οποιαδήποτε από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
- I. ο αγοραστής στη ρύθμιση έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να λειτουργήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να κατευθύνει άλλους για να λειτουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο (ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει περισσότερο από μια ασήμαντη ποσότητα της παραγωγής του περιουσιακού στοιχείου).
 - II. ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να ελέγξει τη φυσική πρόσβαση στο περιουσιακό στοιχείο (ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει περισσότερο από μια ασήμαντη ποσότητα της παραγωγής του περιουσιακού στοιχείου).
 - III. υπάρχει μόνο μια μικρή πιθανότητα ότι τα συμβαλλόμενα μέρη πλην του αγοραστή, θα λάβουν περισσότερο από μία ασήμαντη ποσότητα της παραγωγής του περιουσιακού στοιχείου και η τιμή που ο αγοραστής θα πληρώσει, καθορίζεται ανά μονάδα προϊόντος ίση με την τρέχουσα τιμή της αγοράς κατά τη στιγμή της παράδοσης.

4.3.2. Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα (SIC³⁹-15)⁴⁰

Η Επιτροπή Μελέτης Διερμηνείας SIC-15 διευκρινίζει την αναγνώριση των κινήτρων που σχετίζονται με λειτουργικές μισθώσεις τόσο από τον μισθωτή και εκμισθωτή. Η Διερμηνεία αναφέρει ότι τα κίνητρα μίσθωσης (όπως το ενοίκιο, οι εισφορές από τον εκμισθωτή στο κόστος μετεγκατάστασης του μισθωτή) θα πρέπει να θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος του ανταλλάγματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Τα ΔΛΠ 17.24 και 17.42 (rev. 1997) απαιτούν από την επιχείρηση, την αντιμετώπιση κινήτρων με μείωση των μισθωμάτων εσόδων ή εξόδων μίσθωσης.

³⁹ SIC: Studying Interpretation Committee (Επιτροπή Μελέτης Διερμηνείας)

⁴⁰ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/sic-15>

Δεδομένου ότι είναι αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, τα κίνητρα θα πρέπει να αναγνωρίζονται τόσο από τον εκμισθωτή και τον μισθωτή κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, με το κάθε μέρος και με μια ενιαία μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζεται στο καθαρό τίμημα.

4.3.3. Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών στο Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης (SIC-27)

Η SIC-27 αντιμετωπίζει τα ζητήματα που μπορεί να προκύψουν όταν μια συμφωνία μεταξύ μιας επιχείρησης και ενός επενδυτή συνεπάγεται τη νομική μορφή της μίσθωσης. Μεταξύ των διατάξεων της SIC-27⁴¹ είναι:

- Λογιστική για τις ρυθμίσεις μεταξύ μιας επιχείρησης και ενός επενδυτή θα πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συμφωνίας. Όλες οι πτυχές της συμφωνίας θα πρέπει να αξιολογούνται για να προσδιοριστεί το περιεχόμενό της, με βάρος που δίνεται σε εκείνες τις πτυχές που έχουν οικονομικές επιπτώσεις. Από την άποψη αυτή, η SIC-27 περιλαμβάνει έναν κατάλογο δεικτών που μεμονωμένα αποδεικνύουν ότι μια συμφωνία δεν μπορεί, κατ' ουσίαν, να συνεπάγεται με μία μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις⁴².
- Αν μια συμφωνία δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της μίσθωσης, η SIC-27 αποτελεί έναν ιδιαίτερο λογαριασμό επένδυσης και υποχρέωσης πληρωμής μίσθωσης που μπορεί να υπάρχει, και να αντιπροσωπεύει τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης. Βέβαια γεννάται το ερώτημα «πώς η επιχείρηση θα αντιπροσωπεύει άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από τη ρύθμιση», και με πιο τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση θα πρέπει να αντιπροσωπεύει μια αμοιβή που μπορεί να λάβει από έναν επενδυτή. Η SIC-27 περιλαμβάνει έναν κατάλογο δεικτών που συλλογικά αποδεικνύουν ότι, ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρέωσης πληρωμών μίσθωσης δεν πληρούν τους ορισμούς του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης και δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται για τον σκοπό αυτό από την επιχείρηση. Άλλες υποχρεώσεις μίας συμφωνίας, που περιλαμβάνουν

⁴¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/sic-27>

⁴² Το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, ορίζει τις λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που ισχύουν για τις μισθώσεις, τόσο για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές. Μισθώσεις απαιτείται να ταξινομούνται είτε ως χρηματοδοτικές μισθώσεις (που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας, και να οδηγήσει σε περιουσιακό στοιχείο και η αναγνώριση ευθύνης από τον μισθωτή και απαίτηση από τον εκμισθωτή) και τις λειτουργικές μισθώσεις (οι οποίες καταλήγουν στην αναγνώριση εξόδων από ο μισθωτής, με το περιουσιακό στοιχείο παραμένει αναγνωρίζεται από τον εκμισθωτή).

τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και υποχρεώσεις που προκύπτουν κατά την πρόωρη λήξη, πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37⁴³ «Προβλέψεις», ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ή το ΔΛΠ 39⁴⁴ Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση υφίσταται ανάλογα με τους όρους. Επιπλέον, συμφωνήθηκε ότι τα κριτήρια του ΔΛΠ 18.20 πρέπει να εφαρμόζονται στα γεγονότα και τις περιστάσεις της κάθε συμφωνίας για να καθορισθεί πότε καταχωρείται μία αμοιβή ως εισόδημα που μια επιχείρηση μπορεί να λάβει.

- Μια σειρά συναλλαγών που συνεπάγονται στο νομικό τύπο μιας μίσθωσης συνδέονται, και ως εκ τούτου θα πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική επίδραση δεν μπορεί να γίνει κατανοητό χωρίς να γίνεται αναφορά στη σειρά των συναλλαγών στο σύνολό της.

4.4. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΞΕΤΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ⁴⁵

Leasing θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως μια παγκόσμια επιχειρηματική δραστηριότητα, που οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα των χωρών θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε σημαντική μη συγκρισιμότητα. Οι κοινές προσπάθειες σύγκλισης⁴⁶ των

⁴³ Το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία περιγράφει το λογιστικό χειρισμό για τις διατάξεις (υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού), σε συνδυασμό με ενδεχόμενες απαιτήσεις (πιθανές απαιτήσεις) και ενδεχόμενες υποχρεώσεις (πιθανές υποχρεώσεις και να παρουσιάσει τις υποχρεώσεις που δεν είναι πιθανό ή όχι να επιμετρηθεί αξιόπιστα). Οι προβλέψεις επιμετρώνται στην καλύτερη δυνατή εκτίμηση (συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων και των αβεβαιοτήτων) της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας υποχρέωσης, και αντανακλά την παρούσα αξία των δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό της υποχρέωσης, όπου η χρονική αξία του χρήματος είναι σημαντική. Το ΔΛΠ 37 εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 1998 και εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

⁴⁴ Το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση περιγράφει τις απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρίζονται αρχικά όταν η οντότητα καθίσταται ένα μέρος εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου, και κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τον τύπο του μέσου, το οποίο καθορίζει στη συνέχεια την επόμενη μετρήσεων του οργάνου (συνήθως αποσβεσμένο κόστος είτε στην εύλογη αξία). Ειδικοί κανόνες ισχύουν για ενσωματωμένα παράγωγα και μέσα αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39 επανεκδόθηκε το Δεκέμβριο του 2003, εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005, και αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2015.

⁴⁵ <http://www.iasplus.com/en/projects/leases>

⁴⁶ Τον Οκτώβριο του 2002, η IASB και η FASB υπέγραψαν ένα μνημόνιο κατανόησης που έχει γίνει γνωστή ως η «Συμφωνία Norwalk». Οι δύο επιτροπές δεσμεύτηκαν να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για:

συμβουλίων IASB⁴⁷-FASB⁴⁸ είναι μεγάλοπνοο έργο που αποσκοπεί στη βελτίωση της λογιστικής για τις μισθώσεις που αναπτύσσονται ανά τον κόσμο με μια προσέγγιση που είναι πιο συνεπής με τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς στο πλαίσιο των στοιχείων του λογιστικού ενεργητικού και παθητικού. Το έργο θα οδηγήσει σε αντικατάσταση του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.

Μια προηγούμενη μελέτη των δύο συμβουλίων IASB-FASB είχε συστήσει την κεφαλαιοποίηση των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που ενυπάρχουν σε όλες τις μισθώσεις.

4.4.1. Τρέχουσα κατάσταση του έργου

Στις 16 Μαΐου 2013, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) δημοσίευσε για δημόσιο σχολιασμό ένα αναθεωρημένο Σχέδιο έκθεσης⁴⁹ που περιγράφει τις προτεινόμενες αλλαγές στη λογιστική μισθώσεων. Η πρόταση αποσκοπεί στη βελτίωση της ποιότητας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων, παρέχοντας μεγαλύτερη διαφάνεια όσον αφορά τη μόχλευση, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που ένας οργανισμός χρησιμοποιεί για τις πράξεις του και τους κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένος από την είσοδο του σε συναλλαγές χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Πίνακας 4.2: Ορόσημα του έργου.

Ημερομηνία	Ανάπτυξη	Σχόλια
Ιούλιος 2006	Προστέθηκε στην ημερήσια διάταξη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	
19 Μαρτίου 2009	Discussion Paper DP/2009/1 Μισθώσεις: δημοσιεύονται οι προκαταρκτικές απόψεις	Προθεσμία 17 Ιούλη, 2009
17 Αυγούστου	Δημοσιεύεται το Σχέδιο έκθεσης	Προθεσμία 15 του

- να καταστούν τα υπάρχοντα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς τους «πλήρως συμβατά το συντομότερο εφικτό» και
- να συντονίσουν μελλοντικά προγράμματα εργασίας για να εξασφαλίσουν ότι μόλις επιτευχθεί η συμβατότητα θα διατηρείται.

⁴⁷ International Accounting Standards Board (IASB), (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων).

⁴⁸ Financial Accounting Standards Board (FASB), (Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής)

⁴⁹ <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Pages/ED-and-comment-letters.aspx>

2010	ED/2010/9 Μισθώσεις	Δεκεμβρίου 2010
21 Ιουλίου 2011	Οι IASB / FASB ανακοινώνουν την επανέκθεση των προτάσεών τους	ED αρχικά αναμενόταν κατά το πρώτο εξάμηνο του 2012
16 ^η Μαΐου 2013	Δημοσιεύονται οι ED/2013/6 Μισθώσεις	Προθεσμία 13 του Σεπτεμβρίου του 2013

Πηγή: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

4.5. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ)

4.5.1. Σκοπός

Ο στόχος του ΔΛΠ 17 (1997), είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις για την εφαρμογή σε σχέση με χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

4.5.2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται σε όλες τις μισθώσεις, εκτός από συμβάσεις μίσθωσης για τα ορυκτά, πετρέλαιο, φυσικό αέριο και παρόμοια ανανεώσιμους πόρους και συμφωνίες αδειοδότησης για τις ταινίες, τα βίντεο, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες, τα πνευματικά δικαιώματα, και άλλα παρόμοια αντικείμενα. [ΔΛΠ 17.2]

Ωστόσο, το ΔΛΠ 17 δεν εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για τα μισθωμένα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, [ΔΛΠ 17.2]⁵⁰:

- ❖ ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα για τα οποία ο μισθωτής χρησιμοποιεί το μοντέλο της εύλογης αξίας που ορίζονται στο ΔΛΠ 40⁵¹
- ❖ επενδύσεις σε ακίνητα που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 40)
- ❖ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41⁵²)

⁵⁰ Τσουμάς Β. - Τότσης Χ., «Κώδικας Εμπορικών Μισθώσεων», σελ. 161-165.

⁵¹ Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

⁵² Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

- ❖ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41)

4.5.3. Κατάταξη των μισθώσεων

Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ανταμοιβές της ιδιοκτησίας. Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Η κατάταξη γίνεται κατά την έναρξη της μίσθωσης. [ΔΛΠ 17.4]

Κατά πόσο μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή. Οι καταστάσεις που θα έπρεπε κανονικά να οδηγήσει σε μια μίσθωσης κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση περιλαμβάνει τα ακόλουθα: [ΔΛΠ 17.10]

- ⇒ η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου
- ⇒ 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, ότι, κατά την έναρξη της μίσθωσης, είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί
- ⇒ η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται
- ⇒ κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων ανέρχεται σε τουλάχιστον ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου
- ⇒ τα περιουσιακά στοιχεία μίσθωσης είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις

Άλλες καταστάσεις που θα μπορούσαν επίσης να οδηγήσουν σε ταξινόμηση ως χρηματοδοτική μίσθωση είναι: [ΔΛΠ 17.11]

- ❖ αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή
- ❖ κέρδη και ζημίες από μεταβολές στην εύλογη αξία του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα, μέσω της έκπτωσης των μισθωμάτων)

- ❖ ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση για μια δευτερεύουσα περίοδο με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς

Όταν μία μίσθωση περιλαμβάνει τόσο στοιχεία γης και κτηρίων, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση ξεχωριστά. Προκειμένου να καθοριστεί εάν το στοιχείο της γης είναι λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγων είναι ότι η γη κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή [ΔΛΠ 17.15A]. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτηρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται μεταξύ της γης και τα στοιχεία κτηρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα το στοιχείο της γης και των κτιρίων στοιχείο της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. [ΔΛΠ 17.16] Για μίσθωση γης και κτηρίων κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωριζόταν αρχικά για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες, η γη και τα κτίρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργικής μίσθωσης. [ΔΛΠ 17.17] Ωστόσο, ξεχωριστή μέτρηση της γης και των κτιρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτήρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και το μοντέλο της εύλογης αξίας υιοθετείται. [ΔΛΠ 17.18]

4.5.4. Λογιστική από μισθωτές

Οι ακόλουθες αρχές θα πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών:

- κατά την έναρξη της μίσθωσης, χρηματοδοτικής μίσθωσης θα πρέπει να καταγράφεται ως στοιχείο του ενεργητικού και παθητικού στη χαμηλότερη μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων (προεξοφλημένων με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν είναι εφικτό, ή αλλιώς σε οριακό επιτόκιο δανεισμού της οικονομικής οντότητας) [ΔΛΠ 17.20]
- χρηματοδοτικής μίσθωσης πρέπει να κατανεμηθεί μεταξύ των χρηματοοικονομικών εξόδων και της μείωσης της ανεξόφλητης υποχρέωσης (η χρηματοδοτική επιβάρυνση

πρέπει να κατανέμεται έτσι ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης) [ΔΛΠ 17.25]

- Η πολιτική απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις θα πρέπει να είναι σύμφωνη με παρόμοιες ιδιότητες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης - το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποσβένονται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ζωής του περιουσιακού στοιχείου [ΔΛΠ 17.27]
- για λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη [ΔΛΠ 17.33]

Κίνητρα για τη συμφωνία μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή ως μείωση των εξόδων μίσθωσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή των κινήτρων, ή το χρονοδιάγραμμα των πληρωμών, [SIC-15⁵³].

4.5.5. Λογιστική από εκμισθωτές

Οι ακόλουθες αρχές θα πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών:

- ⇒ κατά την έναρξη της μίσθωσης, ο εκμισθωτής πρέπει να καταγράφει τις χρηματοοικονομικές μισθώσεις στον ισολογισμό ως απαίτηση, ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση [ΔΛΠ 17.36]
- ⇒ ο εκμισθωτής θα πρέπει να αναγνωρίζουν τα έσοδα χρηματοδότησης βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης

⁵³ Η SIC-15 διευκρινίζει την αναγνώριση των κινήτρων που σχετίζονται με λειτουργικές μισθώσεις τόσο από τον μισθωτή και εκμισθωτή. Η Διερμηνεία αναφέρει ότι η μίσθωση κίνητρα (όπως το ενοίκιο χωρίς περιόδους ή εισφορών από τον εκμισθωτή στο κόστος μετεγκατάστασης του μισθωτή) θα πρέπει να θεωρείται αναπόσπαστο μέρος του ανταλλάγματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. ΔΛΠ 17.24 και 17.42 (rev. 1997) απαιτεί από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση κινήτρων σε μείωση των μισθωμάτων εσόδων ή εξόδων μίσθωσης. Δεδομένου ότι είναι αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, τα κίνητρα θα πρέπει να αναγνωρίζεται τόσο από τον εκμισθωτή και τον μισθωτή κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, με το κάθε μέρος με μια ενιαία μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζεται στο καθαρό τίμημα.

του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης [ΔΛΠ 17.39]

⇒ περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικές μισθώσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή, ανάλογα με τη φύση του περιουσιακού στοιχείου. [ΔΛΠ 17.49] Το έσοδο της μίσθωσης θα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται [ΔΛΠ 17.50]

Κίνητρα για τη συμφωνία μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται από τον εκμισθωτή ως μείωση του εισοδήματος από ενοίκια κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή των κινήτρων, ή το χρονοδιάγραμμα των πληρωμών. [SIC-15]

Οι κατασκευαστές ή οι εκμισθωτές αντιπρόσωπος θα πρέπει να περιλαμβάνει την πώληση κέρδος ή ζημία κατά την ίδια περίοδο, όπως κάνετε για μία άμεση πώληση. Εάν χρεώνονται τεχνητά χαμηλών επιτοκίων, το κέρδος πώλησης πρέπει να περιορίζεται σε αυτό που θα ίσχυε αν ένα εμπορικό επιτόκιο που χρεώνεται. [ΔΛΠ 17.42]

Σύμφωνα με το 2003 αναθεωρήσεις στο ΔΛΠ 17, αρχικά άμεσα και το πρόσθετο κόστος που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μισθώσεις πρέπει να αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Μπορούν πλέον να χρεώνονται έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Η θεραπεία αυτή δεν ισχύει για τον κατασκευαστή ή οι έμποροι εκμισθωτές, εφόσον η αναγνώριση είναι το κόστος ως έξοδο, όταν το κέρδος από την πώληση αναγνωρίζεται.

4.5.6. Πώλησης και επαναμίσθωσης

Για μια συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης που καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της λογιστικής αξίας αναβάλλεται και αποσβένεται καθ 'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. [ΔΛΠ 17,59].

Για μια πράξη που οδηγεί σε μια λειτουργική μίσθωση: [ΔΛΠ 17.61]

- εάν η συναλλαγή σαφώς πραγματοποιείται σε εύλογη αξία - το κέρδος ή ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως
- Αν η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από την εύλογη αξία - κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός εάν η ζημία συμψηφίζεται με μελλοντικά ενοίκια σε τιμή χαμηλότερη της αγοράς, η απώλεια θα πρέπει να αποσβένονται στη διάρκεια της χρήσης
- Αν η τιμή πώλησης είναι πάνω από την εύλογη αξία - η υπέρβαση εύλογης αξίας θα πρέπει να αναβάλλεται και αποσβένεται κατά τη διάρκεια της χρήσης
- αν η εύλογη αξία κατά το χρόνο της συναλλαγής είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία - μια απώλεια ίση με τη διαφορά πρέπει να καταχωρείται αμέσως [ΔΛΠ 17.63].

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ, ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΔΕΙΕΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι συμβάσεις είναι συμφωνίες σχετικά με τους όρους σύμφωνα με τους οποίους τα αγαθά, οι υπηρεσίες και τα περιουσιακά στοιχεία παρέχονται στον πελάτη. Οι συμβάσεις που αντιπροσωπεύουν απλές πωλήσεις αγαθών, υπηρεσιών ή περιουσιακών στοιχείων καθορίζουν την αξία και τον χρόνο καταγραφής της συναλλαγής, η οποία στην περίπτωση των αγαθών είναι η αλλαγή κυριότητας. Η διαφορά μεταξύ του χρόνου πληρωμής και του χρόνου καταγραφής αντανακλάται στις εγγραφές «λοιποί εισπρακτέοι ή πληρωτέοι λογαριασμοί» στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό.

Οι μισθώσεις και οι άδειες είναι συμβάσεις που καθορίζουν την ταξινόμηση των πληρωμών και την οικονομική κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων· ορισμένες συμβάσεις είναι ξεχωριστό είδος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Το παρόν κεφάλαιο εξετάζει, σε επτά τμήματα, την καταγραφή ποικίλων ομάδων πολύπλοκων συμβάσεων και των σχετικών υποκείμενων ροών και αποθεμάτων⁵⁴:

1. Η διάκριση μεταξύ λειτουργικής μίσθωσης, μίσθωσης εκμετάλλευσης πόρων και χρηματοδοτικής μίσθωσης
2. Άδειες χρήσης φυσικού πόρου
3. Άδειες άσκησης ειδικών δραστηριοτήτων
4. Συμπράξεις δημόσιου-ιδιωτικού τομέα
5. Συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών
6. Εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις
7. Αποκλειστικά δικαιώματα σε μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες.

⁵⁴ Παρασκευάς Π., «Πρακτική Εμπορικών Μισθώσεων», σελ. 77-79.

5.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Διακρίνονται τρία είδη μισθώσεων μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (πίνακας 5.1):

1. λειτουργική μίσθωση
2. μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων
3. χρηματοδοτική μίσθωση.

Καθεμία από τις μισθώσεις αυτές συνδέεται με τη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου:

- Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης και της μίσθωσης εκμετάλλευσης πόρων, δεν αλλάζει η οικονομική κυριότητα και ο νόμιμος κύριος εξακολουθεί να είναι και οικονομικός κύριος. Οι μισθώσεις εκμετάλλευσης πόρων χρησιμοποιούνται για φυσικούς πόρους, όπως η γη και το ραδιοφάσμα (φάσμα ραδιοσυχνότητων). Οι λειτουργικές μισθώσεις χρησιμοποιούνται για όλα τα άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, υπάρχει αλλαγή της οικονομικής κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου και ο νόμιμος κύριος του περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται ότι είναι ο οικονομικός κύριος. Η χρηματοδοτική μίσθωση μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβανομένων, σε ορισμένες περιπτώσεις, των φυσικών πόρων.

Κάθε οντότητα όπως αγαθό και υπηρεσία, φυσικός πόρος, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση έχει και νόμιμο και οικονομικό κύριο. Σε πολλές περιπτώσεις ο οικονομικός και ο νόμιμος κύριος είναι ο ίδιος. Αν δεν είναι, ο νόμιμος κύριος έχει παραχωρήσει στον οικονομικό κύριο την ευθύνη για τον κίνδυνο που απορρέει από τη χρήση της οντότητας σε μια οικονομική δραστηριότητα, μαζί με τα σχετικά οφέλη. Σε αντάλλαγμα, ο νόμιμος κύριος λαμβάνει από τον οικονομικό κύριο πληρωμές για άλλη δέσμη κινδύνων και οφελών.

Πίνακας 5.1: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών ειδών μισθώσεων.

Είδος της μίσθωσης	Μέθοδος καταγραφής για τον χρήστη
Λειτουργική μίσθωση (όχι για φυσικούς πόρους)	<p>Ο χρήστης δεν είναι ο οικονομικός κύριος του μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου</p> <p>Τα μισθώματα καταγράφονται ως πληρωμές για υπηρεσία, ενδιάμεση ανάλωση ή τελική καταναλωτική δαπάνη της γενικής κυβέρνησης, των νοικοκυριών και των ΜΚΙΕΝ.</p>
Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων (μόνο για φυσικούς πόρους)	<p>Ο χρήστης δεν είναι ο οικονομικός κύριος του φυσικού πόρου. Οι πληρωμές είναι μισθώματα (εισόδημα περιουσίας)</p>
Χρηματοδοτική μίσθωση	<p>Ο χρήστης είναι ο οικονομικός κύριος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, που χρηματοδοτείται με δάνειο από τον εκμισθωτή. Οι πληρωμές είναι ως επί το πλείστον εξόφληση αρχικού κεφαλαίου και πληρωμές τόκων του δανείου.</p> <p>Ορισμένα τμήματα των πληρωμών τόκων μπορούν να καταγραφούν ως ΥΧΔΜΕ, όταν ο δανειστής είναι ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός. Αυτή η πληρωμή ταξινομείται ως ενδιάμεση ανάλωση ή τελική καταναλωτική δαπάνη της γενικής κυβέρνησης, των νοικοκυριών και των ΜΚΙΕΝ.</p>

Πηγή: Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πίνακας 5.2: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών ειδών μίσθωσης, ανά είδος συναλλαγής.

Είδος της συναλλαγής	Είδος της χρήσης και του σχετικού περιουσιακού στοιχείου
Ενδιάμεση ανάλωση	<p>Λειτουργική μίσθωση παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων, για παράδειγμα μηχανημάτων και δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας</p> <p>ΥΧΔΜΕ σε χρηματοδοτική μίσθωση</p>

Ανάλωση πάγιου κεφαλαίου	Μόνο για παραχθέντα περιουσιακά στοιχεία και μόνο για τον οικονομικό κύριο
Τελική καταναλωτική δαπάνη	Λειτουργική μίσθωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών Αγορά διαρκών καταναλωτικών αγαθών (συμπεριλαμβανομένων αυτών που χρηματοδοτούνται από χρηματοδοτική μίσθωση ή αγορά με δόσεις) ΥΧΔΜΕ σε χρηματοδοτική μίσθωση στους τελικούς καταναλωτές
Αγορά μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων Σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου Απόκτηση φυσικών πόρων Απόκτηση άλλων μη παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων	Αγορά παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων αυτών που χρηματοδοτούνται από χρηματοδοτική μίσθωση) Αγορά φυσικών πόρων, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος χρήσης μέχρι την εξάντλησή τους Αγορά του δικαιώματος χρήσης φυσικού πόρου για παρατεταμένη περίοδο, π. χ. ποσόστωση αλιείας
Πληρωμές εισοδήματος περιουσίας Μίσθωμα Τόκοι	Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων, δηλαδή πληρωμή για χρήση φυσικού πόρου Χρηματοδοτική μίσθωση, δηλαδή αγορά μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρηματοδοτείται ταυτόχρονα από δάνειο
Χρηματοοικονομική συναλλαγή: δάνειο	Χρηματοδοτική μίσθωση, δηλαδή αγορά μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρηματοδοτείται ταυτόχρονα από δάνειο

Πηγή: Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβούλιου και του Συμβουλίου για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο οικονομικός κύριος οντοτήτων όπως αγαθά και υπηρεσίες, φυσικοί πόροι, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις είναι η θεσμική μονάδα που δικαιούται να απαιτήσει τα οφέλη που συνδέονται με τη χρήση της οντότητας στο

πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας, αποδεχόμενη τους κινδύνους που αυτή συνεπάγεται.

Ο νόμιμος κύριος οντοτήτων όπως αγαθά και υπηρεσίες, φυσικοί πόροι, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι η θεσμική μονάδα που δικαιούται αυτοδικαίως και βάσει του νόμου να απαιτήσει τα οφέλη που συνδέονται με τις οντότητες.

5.2.1. Λειτουργικές μισθώσεις

Λειτουργική μίσθωση είναι η μίσθωση στην οποία ο νόμιμος κύριος είναι και οικονομικός κύριος, αποδέχεται τους λειτουργικούς κινδύνους και λαμβάνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από το περιουσιακό στοιχείο χρεώνοντας ένα ποσό για τη χρήση του σε μια παραγωγική δραστηριότητα⁵⁵.

Ένδειξη για την ύπαρξη λειτουργικής μίσθωσης είναι ότι η επισκευή και η συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου είναι ευθύνη του νόμιμου κυρίου.

Οι πληρωμές για παραχθέντα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται βάσει λειτουργικής μίσθωσης καλούνται μισθώματα και καταγράφονται ως πληρωμές για παροχή υπηρεσίας (πίνακας 5.2). Τα χαρακτηριστικά των λειτουργικών μισθώσεων είναι σαφέστερα όταν πρόκειται για λειτουργική μίσθωση εξοπλισμού, διότι συχνά οι λειτουργικές μισθώσεις αφορούν οχήματα, γερανούς, τρυπάνια κ.λπ. Ωστόσο, αντικείμενο λειτουργικής μίσθωσης μπορεί να αποτελέσει κάθε είδος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η υπηρεσία που παρέχεται από τον εκμισθωτή ξεπερνά την απλή παροχή του περιουσιακού στοιχείου. Περιλαμβάνει και άλλα στοιχεία όπως η διευκόλυνση και η ασφάλεια χρήσης. Στην περίπτωση του εξοπλισμού, ο εκμισθωτής ή ο ιδιοκτήτης του εξοπλισμού διατηρεί συνήθως ένα απόθεμα του εξοπλισμού σε καλή κατάσταση λειτουργίας, το οποίο μπορεί να διατεθεί προς μίσθωση μόλις του ζητηθεί ή σε πολύ σύντομη προθεσμία. Ο εκμισθωτής πρέπει κανονικά να είναι ειδικός στη λειτουργία του εξοπλισμού. Αυτό είναι σημαντικό στην περίπτωση ιδιαίτερα περίπλοκου εξοπλισμού, όπως είναι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, όπου ο μισθωτής ενδέχεται να μη διαθέτει την αναγκαία εμπειρογνωμοσύνη ή την

⁵⁵ Στη λειτουργική μίσθωση το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να καταγράφεται στον ισολογισμό του εκμισθωτή.

υποδομή για τη σωστή συντήρηση του εξοπλισμού. Ο εκμισθωτής μπορεί επίσης να αναλάβει την αντικατάσταση του εξοπλισμού στην περίπτωση σοβαρής ή παρατεταμένης βλάβης. Στην περίπτωση των κτιρίων, ο εκμισθωτής είναι υπεύθυνος για την κατασκευαστική αρτιότητα του κτιρίου και για την αντικατάσταση σε περίπτωση ζημίας που οφείλεται π.χ. σε φυσική καταστροφή, ενώ είναι συνήθως υπεύθυνος και για την εξασφάλιση της σωστής λειτουργίας των ανελκυστήρων και των συστημάτων θέρμανσης και εξαερισμού.

Η λειτουργική μίσθωση αναπτύχθηκε αρχικά για να ανταποκριθεί στις ανάγκες των χρηστών που χρειάζονται ορισμένα είδη εξοπλισμού μόνο ανά τακτά διαστήματα. Πολλές λειτουργικές μισθώσεις διαρκούν για σύντομες περιόδους, αν και ο μισθωτής μπορεί να ανανεώσει τη μίσθωση, όταν η περίοδος εκπνεύσει, ενώ ο ίδιος χρήστης μπορεί να χρησιμοποιήσει τον ίδιο εξοπλισμό πολλές φορές. Ωστόσο, με την εξέλιξη των μηχανημάτων, που γίνονται όλο και πιο περίπλοκα, ιδίως στον τομέα των ηλεκτρονικών, οι υπηρεσίες συντήρησης και τεχνικής υποστήριξης που παρέχει ο εκμισθωτής είναι σημαντικός παράγοντας που μπορεί να επηρεάσει έναν χρήστη να προτιμήσει τη μίσθωση παρά την αγορά. Άλλοι παράγοντες που μπορούν να πείσουν τους χρήστες να προτιμήσουν τη μίσθωση μεγάλης διάρκειας αντί της αγοράς είναι οι συνέπειες στον ισολογισμό, στην ταμειακή ροή ή στις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

5.2.2. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Χρηματοδοτική μίσθωση⁵⁶ είναι η μίσθωση στην οποία ο εκμισθωτής είναι ο νόμιμος κύριος ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά οικονομικός κύριος είναι ο μισθωτής, δεδομένου ότι αυτός αναλαμβάνει τους λειτουργικούς κινδύνους και εισπράττει τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου σε μια παραγωγική δραστηριότητα. Σε αντάλλαγμα, ο εκμισθωτής αποδέχεται μια άλλη δέσμη κινδύνων και οφελών από τον μισθωτή με τη μορφή αποπληρωμών που συνδέονται με δάνειο. Συχνά ο εκμισθωτής, αν και νόμιμος κύριος του περιουσιακού στοιχείου, δεν παραλαμβάνει ποτέ στα χέρια του το περιουσιακό στοιχείο, αλλά συναινεί στην απευθείας παράδοσή του στον μισθωτή. Ένδειξη για την ύπαρξη χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι ότι η αναγκαία

⁵⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

επισκευή και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου είναι ευθύνη του οικονομικού κυρίου.

Σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, ο νόμιμος κύριος εμφανίζεται ότι παρέχει δάνειο στον μισθωτή, το οποίο ο μισθωτής χρησιμοποιεί για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου. Στη συνέχεια, το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ισολογισμό του μισθωτή και όχι του εκμισθωτή, το αντίστοιχο δάνειο εμφανίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του εκμισθωτή και υποχρέωση του μισθωτή. Οι πληρωμές που γίνονται στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αντιμετωπίζονται ως μισθώματα αλλά ως πληρωμή τόκων και εξόφληση κεφαλαίου του τεκμαρτού δανείου. Αν ο εκμισθωτής είναι ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός, ένα μέρος της πληρωμής αντιμετωπίζεται και ως χρέωση υπηρεσίας (ΥΧΔΜΕ)⁵⁷.

Πολύ συχνά η φύση του περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να διαφέρει πολύ από τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής στην παραγωγική του δραστηριότητα, π.χ. αεροσκάφος της πολιτικής αεροπορίας νόμιμος κύριος του οποίου είναι μια τράπεζα, αλλά το οποίο μισθώνεται σε αεροπορική εταιρεία. Δεν έχει κανένα νόημα, από οικονομική άποψη, να καταγράφεται το αεροσκάφος ή η σχετική ανάλωση πάγιου κεφαλαίου στους λογαριασμούς της τράπεζας ούτε να μην περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς της αεροπορικής εταιρείας. Η χρηματοδοτική μίσθωση αποτρέπει αυτή την ανεπιθύμητη μορφή καταγραφής της κυριότητας του αεροσκάφους και της μείωσης της αξίας του, διατηρώντας ταυτόχρονα την καθαρή θέση και των δύο μερών στο σωστό της επίπεδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Είναι σύνηθες η περίοδος της χρηματοδοτικής μίσθωσης να καλύπτει όλη την οικονομική ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Όταν συμβαίνει αυτό, η αξία του τεκμαρτού δανείου αντιστοιχεί στη σημερινή αξία των πληρωμών που πρέπει να γίνουν βάσει της συμφωνίας μίσθωσης. Η αξία αυτή καλύπτει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου και συνήθως περιλαμβάνει ένα τέλος που χρεώνεται από τον εκμισθωτή για την περίοδο της μίσθωσης. Οι πληρωμές που γίνονται στον εκμισθωτή μπορούν να καταγραφούν ως τέσσερις συνιστώσες: πληρωμές τόκων και εξόφληση κεφαλαίου του τεκμαρτού δανείου, τέλος που χρεώνεται από τον εκμισθωτή και ΥΧΔΜΕ (αν ο εκμισθωτής είναι ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός). Αν οι όροι της

⁵⁷ Υπηρεσίες Χρηματοπιστωτικής Διαμεσολάβησης που Μετρώνται Έμμεσα (ΥΧΔΜΕ).

συμφωνίας δεν διευκρινίζουν τον τρόπο προσδιορισμού αυτών των τριών πρώτων παραμέτρων, η εξόφληση κεφαλαίου πρέπει να αντιστοιχεί στη μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου (ανάλωση πάγιου κεφαλαίου), οι πληρωτέοι τόκοι στην απόδοση κεφαλαίου του περιουσιακού στοιχείου και η χρέωση για το τέλος υπηρεσίας στη διαφορά μεταξύ του συνολικού πληρωτέου ποσού και αυτών των δύο στοιχείων.

Χρηματοδοτική μίσθωση μπορεί να υπάρχει ακόμη και όταν η περίοδος της μίσθωσης είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Σ' αυτή την περίπτωση, η αξία του τεκμαρτού δανείου καλύπτει και πάλι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου και το τέλος που χρεώνεται από τον εκμισθωτή συν την αξία της χρέωσης για δαπάνες λειτουργίας που γίνονται στο πλαίσιο της μίσθωσης. Οι πληρωμές που γίνονται τακτικά στον εκμισθωτή καταγράφονται ως πληρωμές τόκων και εξόφληση κεφαλαίου του τεκμαρτού δανείου, ως τέλος που χρεώνεται από τον εκμισθωτή και ως ΥΧΔΜΕ (αν ο εκμισθωτής είναι ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός). Μπορεί επίσης να περιλαμβάνει προπληρωμές για τη χρηματοδότηση της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου μίσθωσης. Στο τέλος της μίσθωσης, το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταφερθεί στον ισολογισμό του εκμισθωτή, ανάλογα με τις ρυθμίσεις της σύμβασης. Η αξία του υπολοίπου του δανείου θα είναι ίση με την αναμενόμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου μίσθωσης, όπως καθορίστηκε στην αρχή της μίσθωσης. Σ' αυτό το χρονικό σημείο, το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επιστραφεί στον εκμισθωτή ή ο μισθωτής μπορεί να επικαλεστεί ρήτρα που του δίνει το δικαίωμα να αποκτήσει νόμιμα το περιουσιακό στοιχείο ή μπορεί να γίνει ρύθμιση για νέα μίσθωση.

Στη χρηματοδοτική μίσθωση ο μισθωτής αναλαμβάνει τους κινδύνους και τα οφέλη που συνδέονται με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Επομένως, τυχόν κέρδη και ζημιές διακράτησης σε σχέση με την αναμενόμενη αξία του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου μίσθωσης τα εισπράττει ή τα επωμίζεται ο εκμισθωτής. Σ' αυτή την περίπτωση, αν ο μισθωτής αποκτήσει νόμιμα το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της περιόδου μίσθωσης, οι πληρωμές μετρητών καταγράφονται ως εξόφληση του δανείου, εφόσον το περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη καταγραφεί στον ισολογισμό του μισθωτή.

Αν το περιουσιακό στοιχείο επιστραφεί στον εκμισθωτή, τότε η συναλλαγή για την αγορά του καταγράφεται στην τρέχουσα αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου. Οι πρόσοδοι χρησιμοποιούνται για την εξόφληση του ποσού του δανείου, ενώ

η τυχόν διαφορά μεταξύ αυτών των δύο ποσών καταγράφεται ως κεφαλαιακή μεταβίβαση. Οι πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου μίσθωσης περιλαμβάνουν συχνά προπληρωμές για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, με αποτέλεσμα η συναλλαγή να μη γίνεται με αντιστάθμισμα τοις μετρητοίς, εφόσον το δάνειο έχει εξοφληθεί πλήρως στο μεταξύ.

Αν γίνει διαπραγμάτευση για περαιτέρω περίοδο μίσθωσης, τότε η νέα σύμβαση πρέπει να αναλυθεί για να διαπιστωθεί αν αποτελεί συνέχιση χρηματοδοτικής ή λειτουργικής μίσθωσης.

Αν και μια χρηματοδοτική μίσθωση έχει, κατά κανόνα, διάρκεια πολλών ετών, η διάρκεια της μίσθωσης δεν καθορίζει αν πρέπει να θεωρηθεί λειτουργική ή χρηματοδοτική. Σε ορισμένες περιπτώσεις το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μισθωθεί για σύντομη χρονική περίοδο, ίσως μόνο για ένα έτος τη φορά, αλλά η σύμβαση περιλαμβάνει τον όρο ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει κάθε ευθύνη για το περιουσιακό στοιχείο, περιλαμβανομένης όλης της συντήρησης, και καλύπτει κάθε έκτακτη ζημία. Αν και η περίοδος της μίσθωσης είναι σύντομη και ο εκμισθωτής μπορεί να μην είναι χρηματοοικονομικός οργανισμός, αν ο μισθωτής αποδέχεται την πλειονότητα των κινδύνων που συνδέονται με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου στην παραγωγή καθώς και τα οφέλη, η μίσθωση καταγράφεται ως χρηματοδοτική και όχι ως λειτουργική. Ωστόσο, στην πράξη είναι δύσκολο να υπάρξει απόκλιση από τον τρόπο καταγραφής των συναλλαγών στους επιχειρηματικούς λογαριασμούς, που ακολουθούν τα διεθνή πρότυπα λογιστικής επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα οποία οι χρηματοδοτικές μισθώσεις περιορίζονται σε μισθώσεις που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Κάθε εταιρεία που ειδικεύεται στη χρηματοδοτική μίσθωση, ακόμη και αν πρόκειται για κτηματική εταιρεία ή εταιρεία μίσθωσης αεροσκαφών, κατατάσσεται ως ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός που προσφέρει δάνεια στις μονάδες που μισθώνουν περιουσιακά στοιχεία απ' αυτόν. Αν ο εκμισθωτής δεν είναι ενδιάμεσος χρηματοοικονομικός οργανισμός, οι πληρωμές που συνδέονται με το τεκμαρτό δάνειο χωρίζονται σε εξόφληση κεφαλαίου και τόκων μόνο· αν ο εκμισθωτής είναι χρηματοοικονομική εταιρεία, περιλαμβάνεται μια επιπλέον συνιστώσα που αντιστοιχεί στη χρέωση για έξοδα λειτουργίας (YXΔΜΕ).

5.2.2.1. Η αγορά με δόσεις

Συμφωνία για αγορά με δόσεις υπάρχει όταν ένα διαρκές αγαθό πωλείται σε έναν αγοραστή με αντάλλαγμα συμφωνηθείσες μελλοντικές πληρωμές. Ο αγοραστής λαμβάνει το αγαθό υπό την κατοχή του αμέσως, αν και από νομική άποψη το αγαθό παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή ως εμπράγματη εγγύηση μέχρι να καταβάλει ο μισθωτής όλες τις συμφωνηθείσες πληρωμές.

Η αγορά με δόσεις περιορίζεται συνήθως σε διαρκή καταναλωτικά αγαθά, ενώ οι περισσότεροι αγοραστές είναι νοικοκυριά. Κατά κανόνα, οι χρηματοδότες συμβάσεων αγοράς με δόσεις είναι ξεχωριστές θεσμικές μονάδες που λειτουργούν σε στενή συνεργασία με πωλητές διαρκών καταναλωτικών αγαθών.

Στην περίπτωση των αγορών με δόσεις, το διαρκές αγαθό καταγράφεται σαν να αποκτήθηκε από τον αγοραστή την ημέρα που λαμβάνει στην κατοχή του το περιουσιακό στοιχείο στην αγοραία τιμή που θα καταβαλλόταν σε αντίστοιχη συναλλαγή. Ο αγοραστής λαμβάνει τεκμαρτό δάνειο ισοδύναμης αξίας. Οι πληρωμές του αγοραστή προς τον χρηματοδότη καταγράφονται ως εξοφλήσεις αρχικού κεφαλαίου και πληρωμές τόκων, χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο που εφαρμόζεται και για τη χρηματοδοτική μίσθωση. Η παραγωγική δραστηριότητα που ασκούν οι χρηματοδότες συμβάσεων αγοράς με δόσεις είναι η χρηματοοικονομική διαμεσολάβηση. Δεδομένου ότι δεν χρεώνουν συνήθως απευθείας για τις υπηρεσίες τους, το σύνολο των εκροών τους είναι ΥΧΔΜΕ, που υπολογίζονται ως εισπρακτέο εισόδημα περιουσίας μείον τους πληρωτέους τόκους. Όπως συμβαίνει και στη συμβατική χρηματοδοτική μίσθωση, το ποσό των πληρωτέων τόκων μπορεί να είναι δύσκολο να διακριθεί και, επομένως, πρέπει να εκτιμάται.

5.2.3. Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων

Στη μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων ο ιδιοκτήτης των φυσικών πόρων τούς διαθέτει στον εκμισθωτή με αντάλλαγμα μια πληρωμή που καταγράφεται ως μίσθωμα.

Στη μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων, οι πόροι ως περιουσιακό στοιχείο παραμένουν στον ισολογισμό του εκμισθωτή, παρά το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται από τον μισθωτή. Τυχόν μείωση της αξίας ενός φυσικού πόρου καταγράφεται ως οικονομική

εξαφάνιση μη παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων. Δεν καταγράφεται ως συναλλαγή παρόμοια με την ανάλωση πάγιου κεφαλαίου, δεδομένου ότι δεν υπάρχει πάγιο κεφάλαιο προς ανάλωση. Οι πληρωμές που οφείλονται στο πλαίσιο της μίσθωσης εκμετάλλευσης πόρων, και μόνον αυτές, καταγράφονται ως μίσθωμα.

Η κλασική περίπτωση περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί αντικείμενο μίσθωσης εκμετάλλευσης πόρων είναι η γη. Ωστόσο, με παρόμοιο τρόπο καταγράφεται και η χρήση άλλων φυσικών πόρων, π.χ. ξυλείας, ψαριών, υδάτινων πόρων, ορυκτών πόρων και ραδιοφάσματος (φάσματος ραδιοσυχνοτήτων).

5.2.3.1. Άδειες χρήσης φυσικών πόρων

Άδειες χρήσης φυσικών πόρων μπορούν να παραχωρηθούν από φορείς της γενικής κυβέρνησης αλλά και από ιδιώτες, όπως αγρότες και επιχειρήσεις.

Όταν εκδίδεται άδεια χρήσης φυσικού πόρου, διακρίνονται τρεις επιλογές για την καταγραφή (πίνακας 5.3):

1. Ο κύριος μπορεί να παρατείνει ή να διακόψει την άδεια χρήσης του φυσικού πόρου από τη μια περίοδο μίσθωσης στην επόμενη.
2. Ο κύριος μπορεί να επιτρέψει τη χρήση του πόρου για παρατεταμένη χρονική περίοδο, έτσι ώστε ο χρήστης στην πραγματικότητα να ελέγχει τη χρήση του πόρου στη διάρκεια αυτής της περιόδου με ελάχιστη ή και καθόλου παρέμβαση από τον κύριο.
3. Ο κύριος επιτρέπει τη χρήση των πόρων μέχρι να εξαντληθούν.

Η πρώτη επιλογή κατατάσσεται ως μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων και καταγράφεται ως μίσθωμα.

Η δεύτερη επιλογή μπορεί όχι μόνο να οδηγήσει σε καταγραφή του μισθώματος αλλά και στη δημιουργία περιουσιακού στοιχείου για τον χρήστη, διαφορετικού από τον ίδιο τον πόρο αλλά όπου η αξία του πόρου συνδέεται με την αξία του περιουσιακού στοιχείου που επιτρέπει τη χρήση του.

Αυτό το περιουσιακό στοιχείο καταγράφεται μόνο αν η αξία του, δηλ. το ποσό κατά το οποίο τα οφέλη που παρέχει στον κάτοχο υπερβαίνουν τα ποσά που πρέπει να καταβληθούν στον εκδότη της άδειας, μπορεί να ρευστοποιηθεί μέσω της

μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία παρατηρούνται για πρώτη φορά μέσω της οικονομικής εμφάνισης των περιουσιακών στοιχείων. Αν η αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν ρευστοποιηθεί, θα τείνει προς το μηδέν όσο πλησιάζει το τέλος της περιόδου μίσθωσης.

Η τρίτη επιλογή καταλήγει στην πώληση (ή πιθανώς στην απαλλοτρίωση) του ίδιου του φυσικού πόρου.

Πίνακας 5.3: Η καταγραφή των τριών διαφορετικών τύπων αδειών χρήσης φυσικών πόρων.

Είδος της χρήσης	Μέθοδος καταγραφής
Άδεια για προσωρινή χρήση, ενδεχομένως για μεγάλο διάστημα	Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων: μίσθωμα (εισόδημα περιουσίας)
Έλεγχος από τον χρήστη για παρατεταμένη περίοδο, ανάληψη κινδύνων και οφελών από τον χρήστη, μεταβιβασιμότητα της άδειας σε ρευστοποιήσιμη αξία	Μίσθωμα και δημιουργία νέου περιουσιακού στοιχείου για το δικαίωμα χρήσης του φυσικού πόρου
Χρήση μέχρι την εξάντληση· μόνιμη χρήση (ο χρήστης αναλαμβάνει όλους τους κινδύνους και αποκομίζει όλα τα οφέλη)	Πώληση φυσικών πόρων

Πηγή: Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για να γίνει η διάκριση μεταξύ μισθώματος, δημιουργίας νέου περιουσιακού στοιχείου και πώλησης φυσικών πόρων, το κύριο κριτήριο είναι η μεταβίβαση των κινδύνων και των οφελών. Ο φυσικός πόρος πωλείται αν έχουν μεταβιβαστεί όλοι οι κίνδυνοι και όλα τα οφέλη. Νέο περιουσιακό στοιχείο δημιουργείται αν η μεταβίβαση κινδύνων και οφελών οδηγεί σε χωριστή και μεταβιβάσιμη άδεια με ρευστοποιήσιμη αξία. Η χρησιμοποίηση άλλων κριτηρίων, όπως οι προσυμφωνίες για πληρωμές, οι προκαταβολές, η διάρκεια της άδειας και ο τρόπος αντιμετώπισης της συναλλαγής στους επιχειρηματικούς λογαριασμούς, μπορεί να είναι παραπλανητική, διότι τα κριτήρια αυτά δεν αντικατοπτρίζουν κατ' ανάγκη τη μεταβίβαση των κινδύνων και των οφελών.

Φυσικούς πόρους, (π.χ. γη) και ορυκτούς πόρους, μπορούν να αποκτήσουν και μη μόνιμοι κάτοικοι. Ωστόσο, η πώληση φυσικών πόρων δεν πρέπει να καταγράφεται

ως πώληση σε μονάδα μη μόνιμο κάτοικο. Σ' αυτές τις περιπτώσεις δημιουργείται πλασματική μονάδα μόνιμος κάτοικος στην οποία ανήκει η κυριότητα του φυσικού πόρου· η μονάδα μη μόνιμος κάτοικος κατέχει το κεφάλαιο της πλασματικής μονάδας που είναι μόνιμος κάτοικος. Παρόμοια καταγραφή γίνεται στην περίπτωση απόκτησης φυσικών πόρων από μόνιμους κατοίκους στην αλλοδαπή.

Τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από συγκεκριμένο είδος φυσικών πόρων (π.χ. έσοδα από πετρέλαιο και φυσικό αέριο) μπορούν να προέρχονται από ευρύ φάσμα συναλλαγών, π.χ.:

1. μισθώματα στην περίπτωση μίσθωσης εκμετάλλευσης πόρων·
2. διάθεση μη παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. πωλήσεις φυσικών πόρων ή πωλήσεις αδειών εκμετάλλευσης για παρατεταμένη χρονική περίοδο·
3. μερίσματα από δημόσιες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φυσικών πόρων·
4. φόρος εταιριών που καταβάλλουν οι εταιρείες εκμετάλλευσης φυσικών πόρων.

5.3. ΑΔΕΙΕΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Εκτός από τις άδειες και τις μισθώσεις για χρήση περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να παραχωρηθεί άδεια για την άσκηση ειδικής δραστηριότητας, χωρίς να έχουν καμία σημασία τα περιουσιακά στοιχεία που εμπλέκονται στη δραστηριότητα. Οι άδειες άσκησης ειδικών δραστηριοτήτων δεν εξαρτώνται από κριτήρια επιλεξιμότητας (όπως το να περάσει κάποιος με επιτυχία τις εξετάσεις για την απόκτηση άδειας οδήγησης αυτοκινήτου), αλλά είναι σχεδιασμένες με τέτοιο τρόπο ώστε να περιορίζεται ο αριθμός των μεμονωμένων μονάδων που δικαιούνται να ασκήσουν τη δραστηριότητα. Οι άδειες αυτές μπορούν να εκδίδονται από φορείς της γενικής κυβέρνησης ή από ιδιωτικές θεσμικές μονάδες· καθεμία από τις δύο αυτές περιπτώσεις αντιμετωπίζεται διαφορετικά.

Πίνακας 5.4: Η καταγραφή της χρήσης και της αγοράς μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανά είδος συναλλαγής και ροής.

Είδος της συναλλαγής	Είδος της χρήσης / αγοράς και είδος του περιουσιακού στοιχείου και είδος της πληρωμής
----------------------	---

Ενδιάμεση ανάλωση	Λειτουργική μίσθωση παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. μηχανημάτων και δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας Τακτικές πληρωμές από εταιρείες για την παροχή νερού ΥΧΔΜΕ που συνδέονται με την παροχή χρηματοδοτικής μίσθωσης
Ανάλωση πάγιου κεφαλαίου	Μόνο για παραχθέντα περιουσιακά στοιχεία και μόνο για τον οικονομικό κύριο
Τελική καταναλωτική δαπάνη	Λειτουργική μίσθωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών Αγορά διαρκών καταναλωτικών αγαθών, συμπεριλαμβανομένων αυτών που χρηματοδοτούνται από χρηματοδοτική μίσθωση ή συμφωνία αγοράς με δόσεις
Αγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	Αγορά παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων αυτών που χρηματοδοτούνται από χρηματοδοτική μίσθωση) Αγορά φυσικού πόρου, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος
Σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου	χρήσης του μέχρι να εξαντληθεί
Απόκτηση φυσικών πόρων	Αγορά του δικαιώματος χρήσης φυσικού πόρου για παρατεταμένη περίοδο, π.χ. ποσόστωση αλιείας
Απόκτηση άλλων μη παραχθέντων περιουσιακών στοιχείων	Μεταβιβάσιμες ρυθμίσεις χρονομεριστικής μίσθωσης Αγορά σύμβασης που μπορεί να μεταβιβαστεί σε τρίτο μέρος Συμβάσεις για μελλοντική παραγωγή, για παράδειγμα συμβάσεις με ποδοσφαιριστές και συγγραφείς
Πληρωμή ως εισόδημα περιουσίας Μίσθωση	Μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων, δηλαδή πληρωμή για βραχυπρόθεσμη χρήση φυσικού πόρου Τακτικές πληρωμές για το δικαίωμα άντλησης νερού Χρηματοδοτική μίσθωση, δηλαδή αγορά μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρηματοδοτείται ταυτόχρονα από δάνειο
Μεταβίβαση εισοδήματος	Άδειες που εκδίδονται από τη γενική κυβέρνηση για την άσκηση συγκεκριμένης δραστηριότητας, που δεν εξαρτώνται από κριτήρια ή με δυσανάλογη χρέωση σε σύγκριση με το κόστος διαχείρισης του συστήματος των αδειών
Λοιποί φόροι επί της παραγωγής	Άδειες εκπομπών που εκδίδονται από τη γενική κυβέρνηση για τον έλεγχο των συνολικών εκπομπών
Χρηματοοικονομική συναλλαγή: δάνειο	Χρηματοδοτική μίσθωση, δηλαδή αγορά μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρηματοδοτείται ταυτόχρονα από δάνειο

Λοιπές μεταβολές του όγκου περιουσιακών στοιχείων	Εξάντληση των φυσικών πόρων από τον κύριο Παράνομη υλοτομία, αλιεία ή θήρα (κατάσχεση καλλιεργούμενων περιουσιακών στοιχείων ή φυσικών πόρων χωρίς αποζημίωση)
Μεταβολή της τιμής των περιουσιακών στοιχείων	Αήξη των συμβάσεων και των αδειών που καταγράφονται ως περιουσιακά στοιχεία

Πηγή: Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβούλιου και του Συμβουλίου για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όταν η γενική κυβέρνηση περιορίζει, π.χ., τον αριθμό των αυτοκινήτων που μπορούν να λειτουργούν ως ταξί ή τον αριθμό των καζίνο μέσω της έκδοσης αδειών, στην πραγματικότητα δημιουργεί μονοπωλιακά κέρδη για τους αδειοδοτημένους φορείς και ανακτά μέρος των κερδών με τη μορφή τελών. Τα τέλη αυτά καταγράφονται ως λοιποί φόροι. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η γενική κυβέρνηση εκδίδει άδειες για τον περιορισμό του αριθμού των μονάδων που δραστηριοποιούνται σε έναν συγκεκριμένο τομέα, όταν ο περιορισμός καθορίζεται αυθαίρετα και δεν εξαρτάται μόνο από κριτήρια επιλεξιμότητας.

Καταρχήν, αν η άδεια ισχύει για πολλά χρόνια, η πληρωμή καταγράφεται σε δεδουλευμένη βάση με καταχώριση άλλου εισπρακτέου ή πληρωτέου λογαριασμού για το ποσό που αντιστοιχεί στο τέλος χρήσης της άδειας κατά τα επόμενα χρόνια.

Το κίνητρο για την απόκτηση μιας τέτοιας άδειας είναι ότι ο κάτοχός της πιστεύει ότι θα έχει το δικαίωμα να αποκτήσει μονοπωλιακά κέρδη λόγω του ότι το εισόδημα που θα αποκομίσει στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερο από τις πληρωμές που καταβάλλει για την απόκτηση των σχετικών δικαιωμάτων. Το όφελος που αποκομίζει ο κάτοχος της άδειας καθ' υπέρβαση της αξίας που αναλογεί στον εκδότη της αντιμετωπίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, αν ο κάτοχος της άδειας μπορεί να το υλοποιήσει μεταβιβάζοντας το περιουσιακό στοιχείο. Το είδος του περιουσιακού στοιχείου περιγράφεται ως άδεια άσκησης ειδικών δραστηριοτήτων.

Η άδεια άσκησης ειδικών δραστηριοτήτων, ως περιουσιακό στοιχείο, εμφανίζεται πρώτα στον λογαριασμό λοιπών μεταβολών του όγκου των περιουσιακών στοιχείων. Οι μεταβολές της αξίας, τόσο οι αυξήσεις όσο και οι μειώσεις, καταγράφονται στον λογαριασμό αναπροσαρμογής.

Η αξία της άδειας ως περιουσιακού στοιχείου καθορίζεται από την αξία στην οποία μπορεί να πωληθεί, ή, αν δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία, εκτιμάται ως η σημερινή αξία της μελλοντικής ροής μονοπωλιακών κερδών. Αν η άδεια επαναπωληθεί, ο νέος κύριος έχει το δικαίωμα να λάβει επιστροφή από τη γενική κυβέρνηση, αν η άδεια ακυρωθεί, καθώς και το δικαίωμα να αποκτήσει μονοπωλιακά κέρδη.

Άδεια που εκδίδεται από τη γενική κυβέρνηση για την άσκηση ειδικής δραστηριότητας μπορεί να αντιμετωπιστεί ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι⁵⁸:

- a) Η εν λόγω δραστηριότητα δεν χρησιμοποιεί περιουσιακό στοιχείο που ανήκει στη γενική κυβέρνηση· σε αντίθετη περίπτωση, η άδεια χρήσης του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως λειτουργική μίσθωση, χρηματοδοτική μίσθωση, μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων ή, πιθανώς, απόκτηση περιουσιακού που επιτρέπει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διακριτική ευχέρεια του κατόχου της άδειας για παρατεταμένη χρονική περίοδο
- b) Η άδεια δεν εκδίδεται με βάση κριτήρια επιλεξιμότητας· οι άδειες αυτές αντιμετωπίζονται είτε ως φόροι είτε ως πληρωμές για υπηρεσίες
- c) Ο αριθμός των αδειών είναι περιορισμένος και, ως εκ τούτου, ο κάτοχος μπορεί να αποκτήσει μονοπωλιακά κέρδη όταν ασκεί τη σχετική δραστηριότητα
- d) Ο κάτοχος της άδειας πρέπει να είναι σε θέση να πουλήσει την άδεια σε τρίτο μέρος.

Μονάδες που δεν ανήκουν στη γενική κυβέρνηση είναι πολύ πιο σπάνιο να μπορούν να περιορίσουν τη συμμετοχή σε δεδομένη δραστηριότητα. Τέτοια περίπτωση υφίσταται όταν είναι υποχρεωτική ή επιθυμητή η συμμετοχή σε επαγγελματικό σύλλογο και υπάρχει αυστηρό όριο στον αριθμό των συμμετεχόντων. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν ο κύριος περιορίζει τον αριθμό των μονάδων που δραστηριοποιούνται στην περιουσία του, π.χ. ένα ξενοδοχείο με την πολιτική να επιτρέπει μόνο σε μία εταιρεία ταξί να εξυπηρετεί τους πελάτες. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, οι άδειες αντιμετωπίζονται ως πληρωμές για υπηρεσίες. Καταρχήν, η πληρωμή καταγράφεται σε δεδουλευμένη βάση σε όλη τη διάρκεια της περιόδου για την οποία ισχύει η άδεια. Δεν υπάρχει λόγος οι άδειες αυτές να μην αντιμετωπίζονται καταρχήν ως περιουσιακά στοιχεία αν είναι εμπορεύσιμες, αν και αυτή δεν είναι μια συνηθισμένη κατάσταση.

⁵⁸ Αν πληρούνται οι όροι αυτοί, οι πληρωμές αντιμετωπίζονται ως φόροι ή ως πληρωμές για υπηρεσίες.

Άδεια άσκησης ειδικής δραστηριότητας που εκδίδεται από μονάδα διαφορετική από τη γενική κυβέρνηση μπορεί να αντιμετωπιστεί ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι⁵⁹:

- a) Η εν λόγω δραστηριότητα δεν χρησιμοποιεί περιουσιακό στοιχείο που ανήκει στον εκδότη της άδειας· σε αντίθετη περίπτωση η άδεια χρήσης του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως λειτουργική μίσθωση, χρηματοδοτική μίσθωση ή μίσθωση εκμετάλλευσης πόρων
- b) Ο αριθμός των αδειών είναι περιορισμένος και, ως εκ τούτου, ο κάτοχος μπορεί να αποκτήσει μονοπωλιακά κέρδη όταν ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα
- c) Ο κάτοχος της άδειας πρέπει να είναι σε θέση, νομικά και πρακτικά, να πουλήσει την άδεια σε τρίτο μέρος.

Η γενική κυβέρνηση εκδίδει άδειες εκπομπών για να ελέγχει τις συνολικές εκπομπές. Οι άδειες αυτές δεν περιλαμβάνουν τη χρήση φυσικού περιουσιακού στοιχείου, δεδομένου ότι δεν υπάρχει αξία για τον ατμοσφαιρικό αέρα ο οποίος, συνεπώς, δεν είναι οικονομικό περιουσιακό στοιχείο· ως εκ τούτου, το τέλος της άδειας ταξινομείται ως φόρος. Οι άδειες είναι εμπορεύσιμες και υπάρχει μια δραστήρια αγορά γι' αυτές. Επομένως, οι άδειες αποτελούν περιουσιακά στοιχεία και αποτιμώνται στην αγοραία τιμή στην οποία μπορούν να πωληθούν.

5.3.1. Συμπράξεις Δημόσιου-Ιδιωτικού Τομέα

Οι συμπράξεις δημόσιου-ιδιωτικού τομέα (ΣΔΙΤ) είναι μακροπρόθεσμες συμβάσεις μεταξύ δύο μονάδων, στο πλαίσιο των οποίων μια μονάδα αποκτά ή δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο ή δέσμη περιουσιακών στοιχείων, το εκμεταλλεύεται επί ένα χρονικό διάστημα και, στη συνέχεια, το παραδίδει σε δεύτερη μονάδα. Τέτοιες ρυθμίσεις συνάπτονται συνήθως μεταξύ ιδιωτικής επιχείρησης και φορέα της γενικής κυβέρνησης, αλλά είναι δυνατοί και άλλοι συνδυασμοί. Για παράδειγμα, μία από τις δύο μονάδες μπορεί να είναι δημόσια επιχείρηση ή η δεύτερη μονάδα μπορεί να είναι ιδιωτικό ΜΚΙ.

⁵⁹ Αν κάποιος από τους παραπάνω όρους δεν ικανοποιείται, οι πληρωμές καταγράφονται ως πληρωμές για υπηρεσία.

Οι φορείς της γενικής κυβέρνησης συνάπτουν συμπράξεις δημόσιου-ιδιωτικού τομέα για πολλούς λόγους, όπως είναι η ελπίδα ότι η ιδιωτική διαχείριση θα οδηγήσει σε αποδοτικότερη παραγωγή, η πρόσβαση σε ευρύτερο φάσμα χρηματοοικονομικών πηγών και η επιθυμία για μείωση του δημόσιου χρέους.

Την περίοδο της σύμβασης ο ανάδοχος της σύμπραξης δημόσιου-ιδιωτικού τομέα έχει τη νομική κυριότητα. Μετά τη λήξη της σύμβασης, ο φορέας της γενικής κυβέρνησης έχει και την οικονομική και τη νομική κυριότητα.

5.3.2. Συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών

Οι συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών παρέχουν σε μια εταιρεία το αποκλειστικό δικαίωμα να παρέχει ορισμένες υπηρεσίες. Για παράδειγμα, σε περίπτωση παραχώρησης δημόσιας υπηρεσίας, μια ιδιωτική εταιρεία συνάπτει συμφωνία με την κυβέρνηση για να έχει το αποκλειστικό δικαίωμα να εκμεταλλεύεται, να συντηρεί και να πραγματοποιεί επενδύσεις σε υπηρεσία κοινής ωφέλειας (όπως σύστημα παροχής νερού ή διόδια αυτοκινητοδρόμου) για συγκεκριμένο αριθμό ετών. Οι συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών δεν καταγράφονται ως περιουσιακά στοιχεία, στο μέτρο που δεν είναι μεταβιβάσιμες ούτε προκύπτει αξία μέσω της μεταβίβασής τους.

5.3.3. Εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις

Οι εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις είναι δικαιώματα κυριότητας τρίτων τα οποία αφορούν μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαφορετικά από τους φυσικούς πόρους. Η μίσθωση αναμένεται να αποφέρει στον μισθωτή οικονομικά οφέλη μεγαλύτερα από τα πληρωτέα τέλη και ο μισθωτής μπορεί να υλοποιήσει τα οφέλη αυτά μέσω της μεταβίβασής τους. Η αξία αυτής της μίσθωσης είναι το όφελος που αποκομίζει ο μισθωτής καθ' υπέρβαση της αξίας που αναλογεί στον εκμισθωτή. Οι εμπορεύσιμες λειτουργικές μισθώσεις μπορούν να περιλαμβάνουν όλα τα είδη μισθωτηρίων συμβολαίων και λειτουργικών μισθώσεων. Για παράδειγμα, ένας ενοικιαστής μπορεί να υπενοικιάσει ένα διαμέρισμα σε τρίτο μέρος.

5.3.4. Αποκλειστικά δικαιώματα σε μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες

Οι συμβάσεις για μελλοντική παραγωγή μπορούν επίσης να οδηγήσουν σε περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο δικαιωμάτων κυριότητας τρίτων. Η αξία αυτών των συμβάσεων είναι το όφελος που αποκομίζει ο κάτοχος του δικαιώματος καθ' υπέρβαση της αξίας που αναλογεί στον παρέχοντα το δικαίωμα. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν τα ακόλουθα:

1. Αποκλειστικά δικαιώματα κάποιου να εργάζεται κάποιος άλλος γι' αυτόν (π.χ. ποδοσφαιριστές) ή να εκδίδει λογοτεχνικά έργα ή να ανεβάζει μουσικές παραστάσεις. Η αξία αυτών των δικαιωμάτων είναι το κέρδος που μπορεί να προκύψει από τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων με αντίτιμο που υπερβαίνει το κόστος ακύρωσης της υπάρχουσας σύμβασης.
2. Ρυθμίσεις χρονομεριστικής μίσθωσης. Μόνο ένα μέρος των ρυθμίσεων χρονομεριστικής μίσθωσης πρέπει να θεωρούνται ως απόκτηση περιουσιακού στοιχείου:
 - a. Αν ο κύριος έχει καθορισμένο χώρο, διαθέσιμο στο διηλεκές, αν έχει το δικαίωμα να ενεργεί ως μέρος της διαχειριστικής επιτροπής του συστήματος και αν μπορεί να πουλήσει ή να εκχωρήσει το δικαίωμά του κατά βούληση, τότε η ρύθμιση πιθανότατα είναι περιουσιακό στοιχείο ίδιου τύπου με ένα σπίτι.
 - b. Αν ο κύριος έχει καθορισμένη συμφωνία που του παρέχει το δικαίωμα να έχει στη διάθεσή του κάποια μορφή καταλύματος σε συγκεκριμένη περίοδο για καθορισμένο χρονικό διάστημα, είναι πιθανό αυτό να αποτελεί προπληρωμένη μίσθωση, δηλαδή προπληρωμένη τελική καταναλωτική δαπάνη των νοικοκυριών.
 - c. Αυτή η προπληρωμένη μίσθωση θα μπορούσε να υπενοικιαστεί περιστασιακά ή να πωληθεί για την υπόλοιπη περίοδο της μίσθωσης ως μεταβιβάσιμη λειτουργική μίσθωση.
 - d. Οι συμμετέχοντες σε σύστημα που βασίζεται σε πόντους μπορούν να έχουν μόνο έναν εισπρακτέο λογαριασμό μέσω περιουσιακού στοιχείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΤΟ ΔΛΠ

6.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ως γνωστό και κοινά παραδεκτό, οι επιχειρήσεις είναι «παγκόσμιες» δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες και οι πορεία τους επηρεάζει πλήθος ανθρώπων που εξαρτώνται από αυτές (ιδιοκτήτες, μέτοχοι, εργαζόμενοι, πελάτες, προμηθευτές, καταναλωτές).

Έτσι δημιουργήθηκε η ανάγκη να δημιουργηθεί ένα λογιστικό πρότυπο που «διεθνοποιεί» τους λογιστικούς παραμέτρους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων των εν λόγω επιχειρήσεων.

Ο σκοπός του ΔΛΠ 17 είναι να καθορίσει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις μισθώσεις.

Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση όλων των μισθώσεων εκτός από⁶⁰:

- μισθώσεις για εξεύρεση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη-ανανεώσιμων πόρων, και
- συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοταινίες, θεατρικά έργα, σενάρια, πνευματικά δικαιώματα, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

Όμως το ΔΛΠ 17 δεν πρέπει να εφαρμόζεται ως βάση επιμέτρησης για:

⁶⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

- ⇒ ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές τα οποία λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση (βλέπε ΔΛΠ 40)⁶¹
- ⇒ ακίνητα για επένδυση που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 40)
- ⇒ βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41)⁶², ή
- ⇒ βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41).

6.2. ΟΡΙΣΜΟΙ

- Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση (ΑΕΜ), είναι το σύνολο των⁶³:
 - ελάχιστων μισθωμάτων που είναι εισπρακτέα από τον εκμισθωτή σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, και
 - οποιαδήποτε μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία θα έχει συσσωρευτεί/παραμένει για τον εκμισθωτή.
- Αρχικά άμεσα κόστη, είναι τα επαυξητικά κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα στη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης, εκτός από κόστη τα οποία δαπανούνται από κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές.
- Διάρκεια της μίσθωσης, είναι η μη-ακυρωτέα περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το στοιχείο ενεργητικού, καθώς και οποιαδήποτε μεταγενέστερη περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει δικαίωμα να συνεχίσει τη μίσθωση, με ή χωρίς την καταβολή οποιωνδήποτε ποσών, και η εξάσκηση του οποίου δικαιώματος θεωρείται εύλογη κατά την έναρξη της μίσθωσης.

⁶¹ Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

⁶² Προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα, ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού ζωντανών ζώων ή φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Ακόμη προδιαγράφει, μεταξύ άλλων πραγμάτων, το λογιστικό χειρισμό για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης και για την αρχική αποτίμηση της γεωργικής παραγωγής κατά το χρόνο της συγκομιδής. Επίσης, απαιτεί αποτίμηση στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, από την αρχική καταχώρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μέχρι τη στιγμή της συγκομιδής, εκτός εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την αρχική καταχώρηση. Όμως το ΔΛΠ 41 δεν αφορά στην επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, επεξεργασία μετατροπής σταφυλιών σε κρασί και μαλλιού σε νήμα.

⁶³ <http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp17.doc>

- Δίκαιη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μία υποχρέωση να διευθετηθεί, μεταξύ πληροφορημένων, πρόθυμων μερών σε μία «συναλλαγή ίσων αποστάσεων».
- Εγγυημένη υπολειμματική αξία (EYA) είναι:

Πίνακας 6.1: Εγγυημένη υπολειμματική αξία (EYA).


Εγγυημένη υπολειμματική αξία (EYA)	
Για τον εκμισθωτή	Για το μισθωτή
<p>Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού που είναι εγγυημένο σε αυτόν από:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Το μισθωτή, ή 2. Από ανεξάρτητο τρίτο μέρος το οποίο έχει τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις για την εν λόγω εγγύηση 	<p>Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού που εγγυάται στον εκμισθωτή αυτός ή ένα τρίτο μέρος που συνδέεται με αυτόν</p>

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

- **Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων (ΕΣΜ)**, είναι το σύνολο των μισθωμάτων που οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλει ο μισθωτής κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, εξαιρουμένων οποιωνδήποτε ενδεχόμενων ενοικίων, και κοστών εξυπηρέτησης και φορολογίας, τα οποία θα πληρωθούν από, αλλά θα επιστραφούν στον, εκμισθωτή, πλέον:

Πίνακας 6.2: Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων (ΕΣΜ).

Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων (ΕΣΜ)	
Για τον εκμισθωτή	Για το μισθωτή
<p>Οποιαδήποτε υπολειμματική αξία (YA) που του εγγυάται:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ο μισθωτής, 2. Τρίτο μέρος συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή 3. Ανεξάρτητο τρίτο μέρος που έχει τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις για την εν λόγω εγγύηση 	<p>Κάθε ποσό που εγγυάται στον εκμισθωτή:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Μισθωτής, ή 2. Τρίτο μέρος συνδεδεμένο με το μισθωτή <p>Αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του στοιχείου ενεργητικού σε τιμή που είναι σημαντικά χαμηλότερη της δίκαιης αξίας του στοιχείου κατά την ημερομηνία</p>

	εξάσκησης του δικαιώματος, τότε προστίθεται και το ποσό της εξάσκησης του δικαιώματος
	
<p>Όμως, εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το στοιχείο σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά χαμηλότερη της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα καθίσταται εξασκίσιμο, για να είναι ευλόγως σίγουρο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, ότι το δικαίωμα θα εξασκηθεί, τότε το ΕΣΜ συμπεριλαμβάνει τα ελάχιστα μισθώματα πληρωτέα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία εξάσκησης του δικαιώματος πλέον την πληρωμή που απαιτείται για εξάσκησή του.</p>	

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

- **Έναρξη της μίσθωσης,** είναι η νωρίτερη εκ των δύο ημερομηνιών: της ημερομηνίας της συμφωνίας μίσθωσης ή της ημερομηνίας της δέσμευσης των δύο μερών (μισθωτή και εκμισθωτή) στους κύριους όρους της συμφωνίας μίσθωσης. Κατά την ημερομηνία αυτή:
 - μία μίσθωση ταξινομείται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση, και
 - στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της περιόδου της μίσθωσης είναι καθορισμένα.
- **Έναρξη της περιόδου της μίσθωσης,** είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να εξασκήσει το δικαίωμα του να χρησιμοποιήσει το μισθωμένο στοιχείο ενεργητικού. Είναι η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή, της αναγνώρισης των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων ή εξόδων που πηγάζουν από τη μίσθωση).
- **Ενδεχόμενο ενοίκιο,** είναι το ποσοστό των μισθωμάτων το οποίο δεν είναι σταθερό αλλά βασίζεται στη μελλοντική αξία ενός μεταβαλλόμενου παράγοντα, εξαιρουμένης της παρέλευσης του χρόνου (π.χ. ποσοστό μελλοντικών πωλήσεων, μελλοντικός δείκτης τιμών, μελλοντικά επιτόκια αγοράς κ.λπ.).
- **Επαυξητικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή,** είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μίσθωση, ή, εάν αυτό δεν είναι προσδιορισμένο, το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής, κατά την έναρξη της μίσθωσης, για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια για να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού.

- **Καθαρή επένδυση στη μίσθωση (ΚΕΜ)**, είναι η Ακαθάριστη Επένδυση στη Μίσθωση (ΑΕΜ) προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.
- **Λειτουργική μίσθωση** είναι η μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική μίσθωση.
- **Μη-ακυρωτέα μίσθωση** είναι η μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον όταν:
 - επέλθει κάποιο απομακρυσμένο ενδεχόμενο γεγονός
 - υπάρχει έγκριση από τον εκμισθωτή
 - ο μισθωτής συνάπτει νέα μίσθωση για το ίδιο ή παρόμοιο στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή
 - ο μισθωτής καταβάλλει τέτοιο επιπρόσθετο ποσό ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται εύλογη η συνέχισή της.
- **Μη-δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό εισόδημα**, είναι η διαφορά μεταξύ:
 - της ΑΕΜ, και
 - της ΚΕΜ.
- **Μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία**, είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου στοιχείου ενεργητικού, η είσπραξη του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη, ή είναι εγγυημένη μόνο από ένα τρίτο μέρος συνδεδεμένο μαζί του (του εκμισθωτή).
- **Μίσθωση**, είναι μία συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής, με αντάλλαγμα την πληρωμή ενός ποσού ή μίας σειράς μισθωμάτων, δίνει στο μισθωτή το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει ένα στοιχείο ενεργητικού για μία προκαθορισμένη χρονική περίοδο.
- **Οικονομική ζωή είναι**, είτε:
 - η περίοδος κατά την οποία ένα στοιχείο ενεργητικού αναμένεται να είναι επωφελώς χρησιμοποιήσιμο από ένα ή περισσότερους χρήστες, είτε
 - η αναμενόμενη συνολική παραγωγή του στοιχείου για ένα ή περισσότερους χρήστες.
- **Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης**, είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, επιφέρει το σύνολο της παρούσας αξίας:
 - του ΕΣΜ, και
 - της μη-εγγυημένης υπολειμματικής αξίας,

και το οποίο σύνολο ισούται με το σύνολο της:

- δίκαιης αξίας του μισθωμένου στοιχείου ενεργητικού, και
- οποιωνδήποτε αρχικών άμεσων κοστών του εκμισθωτή.

- **Χρηματοδοτική μίσθωση**, είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από την ιδιοκτησία ενός στοιχείου ενεργητικού, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή όχι του τίτλου ιδιοκτησίας.
- **Ωφέλιμη ζωή είναι:**
 - η περίοδος κατά την οποία ένα στοιχείο ενεργητικού αναμένεται ότι θα είναι διαθέσιμο για χρησιμοποίηση από την οντότητα, ή
 - ο αριθμός των μονάδων που αναμένεται να παραγάγει το στοιχείο για την οντότητα.

6.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Σε ορισμένες περιπτώσεις μισθώσεων⁶⁴ (χρηματοδοτικές μισθώσεις) ο μισθωτής δεν αποκτά τη νομική κυριότητα του στοιχείου ενεργητικού (π.χ. τον τίτλο ιδιοκτησίας) αλλά έχει την ουσιαστική του κυριότητα. Παράλληλα, αναλαμβάνει και την υποχρέωση πληρωμής μελλοντικών μισθωμάτων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται η λογιστική αρχή της «ουσίας πάνω από τη νομική υπόσταση» (substance over legal form) έτσι ώστε ο μισθωτής να αναγνωρίσει στα δικά του βιβλία το στοιχείο ενεργητικού (ανεξάρτητα από το γεγονός ότι δεν αποκτά τον τίτλο ιδιοκτησίας) και να αναγνωρίσει επίσης και την υποχρέωση της πληρωμής των μελλοντικών μισθωμάτων.

Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η κατάταξη των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές είναι πολύ μεγάλης σημασίας καθώς επηρεάζει την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας καθώς και τον αριθμοδείκτη «σχέση δανείων προς Ίδια Κεφάλαια» (gearing ratio) που χρησιμοποιείται από τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές και τους άλλους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως ένδειξη του χρηματοοικονομικού κινδύνου (financial risk) της οντότητας.

Περίληπτικά θα λέγαμε ότι στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης δεν αναγνωρίζεται το στοιχείο ενεργητικού στα βιβλία του μισθωτή και ο χειρισμός είναι ο ίδιος όπως σε μία απλή ενοικίαση ενός στοιχείου ενεργητικού. Αντίθετα, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα βιβλία του τόσο το στοιχείο ενεργητικού όσο και την υποχρέωση για καταβολή μελλοντικών μισθωμάτων.

⁶⁴ Ρεβανόγλου Α. - Γεωργόπουλος Ι., «Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ», σελ. 147-149.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, στο συγκεκριμένο θέμα, αρκετές εταιρείες εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής», ταξινομώντας (λανθασμένα) χρηματοδοτικές μισθώσεις ως λειτουργικές, για να μη συμπεριλάβουν τη χρηματοδότηση στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

6.4. ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ⁶⁵

6.4.1. Κίνδυνοι και Οφέλη Ιδιοκτησίας

Μία μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική μίσθωση όταν, ουσιαστικά, μεταφέρει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας. Μία μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική όταν δεν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας.

Οι κίνδυνοι της ιδιοκτησίας μπορεί να προέρχονται από διάφορους παράγοντες, π.χ. από την πιθανότητα:

- ❖ ζημιών από τεχνολογική απαξίωση ή αδράνεια του στοιχείου ενεργητικού, ή
- ❖ μεταβολών στην απόδοση του στοιχείου λόγω μεταβολών στις οικονομικές συνθήκες.

Τα οφέλη ιδιοκτησίας μπορεί να αφορούν σε διάφορους παράγοντες, π.χ.:

- ❖ αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του στοιχείου ενεργητικού, ή
- ❖ κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής του αξίας.

Όπως αναφέρθηκε, η ταξινόμηση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές είναι τεράστιας σημασίας και έχει σημαντικές επιπτώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας. Γι' αυτό το λόγο πρέπει να γίνεται προσεκτική μελέτη των όρων μίας συμφωνίας μίσθωσης για να γίνει και η σωστή ταξινόμησή της σε λειτουργική ή χρηματοδοτική.

Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για

⁶⁵ Ο.π., σελ. 123-128.

παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δεν συνδέεται με το μισθωτή.

Το ΔΛΠ 17 καθορίζει αυστηρά κριτήρια που πρέπει να ακολουθούνται για την ταξινόμηση των μισθώσεων και δεν επιτρέπει το χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων ως λειτουργικών.

6.4.2. Ενδείξεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης

Παραδείγματα συνθηκών οι οποίες, είτε κεχωρισμένα είτε σε συνδυασμό, συνήθως οδηγούν στην ταξινόμηση μίας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι:

- ✓ κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία του ΕΣΜ, ουσιαστικώς, ισούται τουλάχιστο με τη δίκαιη αξία του στοιχείου ενεργητικού
- ✓ η μίσθωση μεταφέρει την κυριότητα του στοιχείου ενεργητικού στο μισθωτή στο τέλος της περιόδου της μίσθωσης π.χ. ενοικιαγορά στοιχείων ενεργητικού
- ✓ ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του στοιχείου ενεργητικού σε τιμή που αναμένεται να είναι σημαντικά χαμηλότερη από τη δίκαιη αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα αυτό μπορεί να εξασκηθεί, και είναι προφανές ότι το δικαίωμα αυτό θα εξασκηθεί
- ✓ η περίοδος μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του στοιχείου ενεργητικού
- ✓ ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση και να αποπληρώσει στον εκμισθωτή όλες τις σχετικές ζημιές που θα υποστεί
- ✓ ο μισθωτής έχει τον κίνδυνο και το όφελος των μεταβολών της δίκαιης υπολειμματικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού
- ✓ ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για μία επιπρόσθετη περίοδο, με μίσθωμα που είναι σαφώς χαμηλότερο από αντίστοιχα αγοραία μισθώματα
- ✓ το στοιχείο ενεργητικού είναι ειδικής φύσης και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από άλλο μέρος (εκτός από το μισθωτή) εκτός αν υποστεί σημαντικές αλλαγές.

Τα παραδείγματα και οι παράγοντες που αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν είναι πάντοτε αδιαμφισβήτητα.

Εάν είναι ξεκάθαρο από άλλα χαρακτηριστικά της συμφωνίας ότι η μίσθωση δεν μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας, η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική, π.χ. η ιδιοκτησία μεταφέρεται στο τέλος της συμφωνίας στο μισθωτή, για ένα μη-σταθερό ποσό ή ένα ενδεχόμενο ενοίκιο, το οποίο θα ισούται με την τότε δίκαιη αξία του στοιχείου.

6.4.3. Αλλαγή στους Όρους της Συμφωνίας Μίσθωσης

Η ταξινόμηση μίας μίσθωσης γίνεται κατά την έναρξή της. Εάν οποιαδήποτε στιγμή γίνει αλλαγή των όρων μίας συμφωνίας μίσθωσης με τρόπο που θα οδηγούσε σε διαφορετική ταξινόμηση της συμφωνίας κατά την έναρξή της, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται ως καινούργια συμφωνία μίσθωσης και τυγχάνει του κατάλληλου λογιστικού χειρισμού. Όμως, μεταβολές στις εκτιμήσεις (π.χ. οικονομική ή ωφέλιμη ζωή του στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (π.χ. μη- καταβολή των μισθωμάτων από το μισθωτή) δεν οδηγούν σε αναταξινόμηση της μίσθωσης.

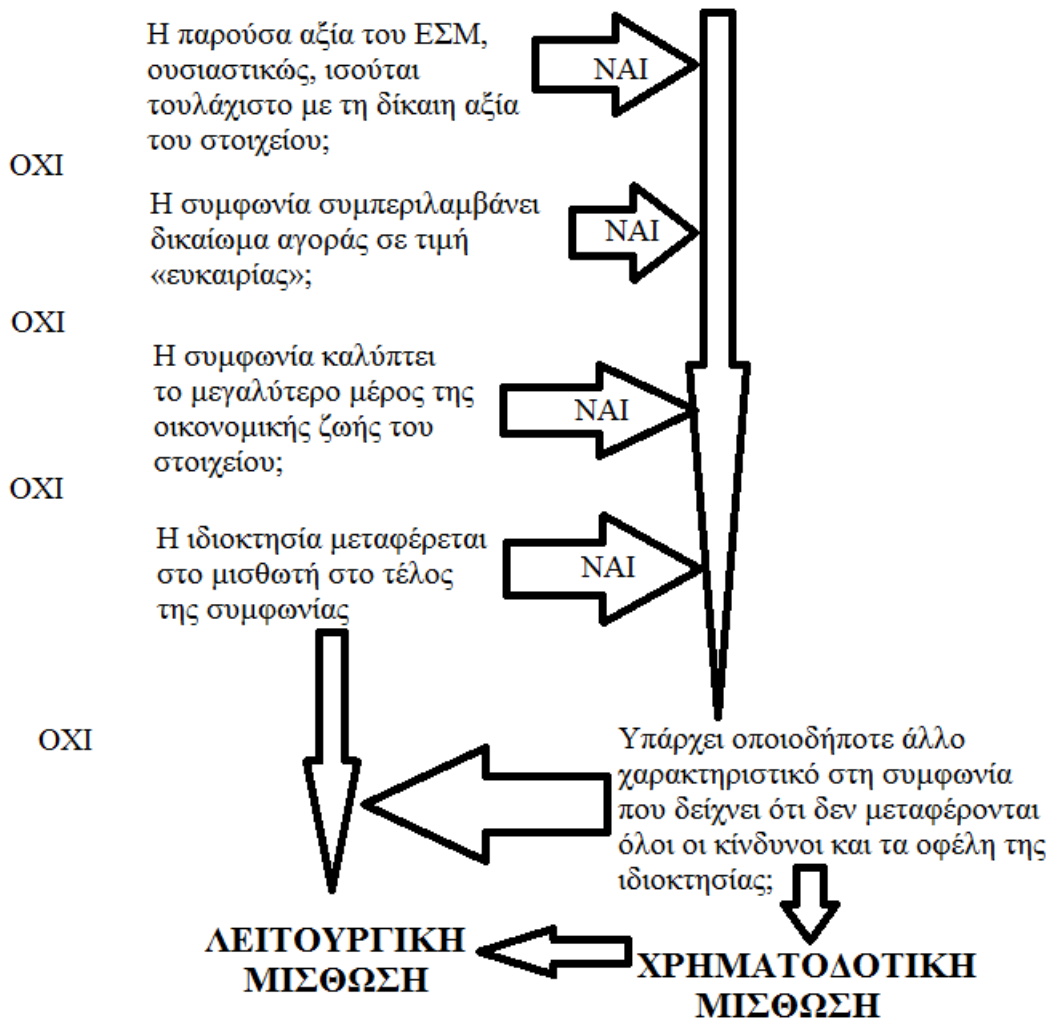
Οι μεταβολές σε εκτιμήσεις (π.χ. της οικονομικής ζωής του στοιχείου) ή οι αλλαγές στις συνθήκες (π.χ. παράβαση των όρων καταβολής των μισθωμάτων) δεν οδηγούν σε αναταξινόμηση της μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

6.4.4. Σχεδιάγραμμα Ταξινόμησης μίας Μίσθωσης

Το πιο κάτω σχεδιάγραμμα μας βοηθά να αποφασίζουμε εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική⁶⁶:

⁶⁶ Τα προβλήματα ταξινόμησης των μηχανοκίνητων οχημάτων αποτελούν χαρακτηριστικό παράδειγμα των στενώσεων στις οποίες αναφέρεται η στρατηγική Ευρώπη 2020, για έξυπνη, διατηρήσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη. Τα προβλήματα αυτά επισημάνθηκαν στην πρώτη έκθεση σχετικά με την ιθαγένεια της ΕΕ ως ένα από τα βασικά εμπόδια που αντιμετωπίζουν οι πολίτες όταν ασκούν τα δικαιώματά τους βάσει του δικαίου της ΕΕ στην καθημερινή ζωή τους. Επιπλέον, επισημαίνονται ακόμη ως ένα από τα 20 βασικά προβλήματα της ενιαίας αγοράς με τη μορφή που έχει σήμερα, σε κατάλογο που έχει καταρτίσει η Επιτροπή.

ΑΡΧΗ



Διάγραμμα 6.1: Σχεδιάγραμμα Ταξινόμησης μίας Μίσθωσης.

6.4.5. Συμφωνίες Μίσθωσης Αναφορικά με Γη και Κτίρια

Η ταξινόμηση μισθώσεων που αφορούν σε γη και κτίρια γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως και οι μισθώσεις άλλων στοιχείων ενεργητικού.

Όμως, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, σε περίπτωση που ο τίτλος ιδιοκτησίας δεν μεταφέρεται στο μισθωτή στο τέλος της συμφωνίας μίσθωσης, ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει όλα τα οφέλη και τους κινδύνους της ιδιοκτησίας.

Ως εκ τούτου, σε αυτή την περίπτωση η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική. Μία πληρωμή που γίνεται με την έναρξη ή την απόκτηση μίας μίσθωσης ενός ακινήτου, η οποία (μίσθωση) ταξινομείται ως λειτουργική, αποτελεί (η πληρωμή) προπληρωτέα μισθώματα και υφίσταται χρεολυσία κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με τα αναμενόμενα οφέλη του στοιχείου.

Για σκοπούς ταξινόμησης, σε μία συμφωνία μίσθωσης που αφορά σε γη και κτίρια, το μέρος που αφορά στη γη και το μέρος που αφορά στα κτίρια αξιολογούνται ξεχωριστά. Εάν στο τέλος της συμφωνίας οι τίτλοι ιδιοκτησίας και των δύο στοιχείων αναμένεται να περάσουν στο μισθωτή, τότε και τα δύο στοιχεία ταξινομούνται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις εκτός εάν είναι ξεκάθαρο από άλλα χαρακτηριστικά ότι δεν μεταφέρονται οι κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας.

Για σκοπούς ταξινόμησης, το ΕΣΜ (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε αρχικών εφάπαξ ποσών) κατανέμεται μεταξύ των στοιχείων γης και κτιρίων σε αναλογία με τις σχετικές δίκαιες αξίες του συμφέροντος στη γη και του συμφέροντος στα κτίρια κατά την έναρξη της μίσθωσης. Εάν δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη κατανομή μεταξύ των δύο, τότε ολόκληρη η μίσθωση θεωρείται χρηματοδοτική, εκτός εάν είναι ξεκάθαρο ότι και τα δύο στοιχεία (γη και κτίρια) είναι λειτουργικές μισθώσεις, οπότε ολόκληρη η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική.

Δεν χρειάζεται να γίνεται ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων γης και κτιρίων όταν το συμφέρον του μισθωτή τόσο στη γη όσο και στα κτίρια ταξινομείται ως «ακίνητο για επένδυση» σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο δίκαιης αξίας.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, το συμφέρον σε ακίνητα ενός μισθωτή σε μία λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ως ακίνητο για επένδυση. Σε αυτή την περίπτωση, το συμφέρον στο ακίνητο λογιστικοποιείται ως εάν να ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπρόσθετα, στο στοιχείο εφαρμόζεται το μοντέλο δίκαιης αξίας. Ο μισθωτής πρέπει να συνεχίσει να λογιστικοποιεί τη μίσθωση ως χρηματοδοτική, ακόμα και σε περίπτωση που ένα μεταγενέστερο γεγονός μεταβάλει τη φύση του συμφέροντος στο ακίνητο και δεν ταξινομείται πλέον ως ακίνητο για επένδυση π.χ. ο μισθωτής:

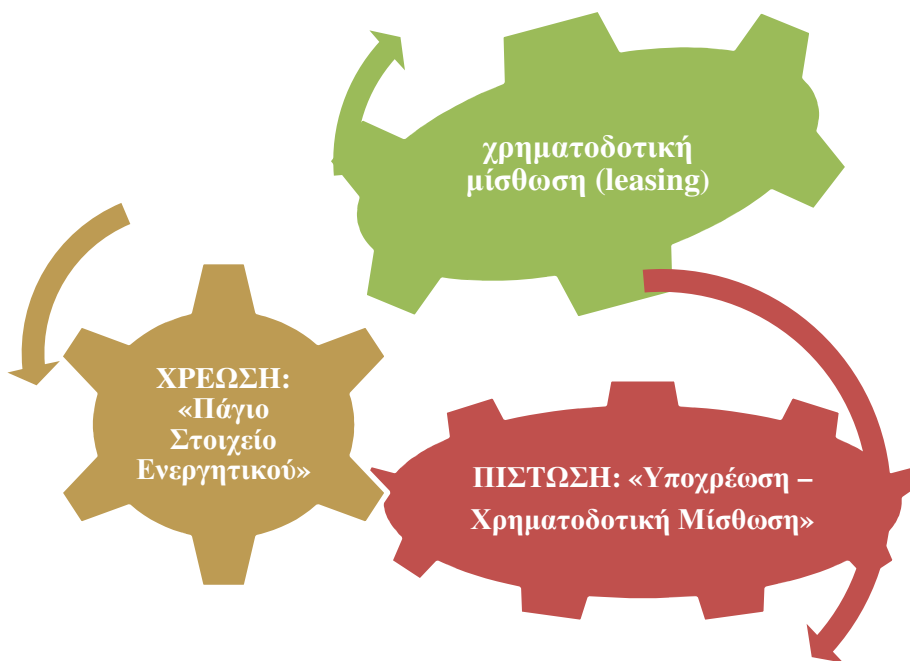
⇒ καταλαμβάνει το ακίνητο, και ως εκ τούτου το ακίνητο μεταφέρεται στην κατηγορία «ιδιοκατελημμένα ακίνητα», ή

⇒ κάνει υπομίσθωση του ακινήτου με τέτοιο τρόπο που να μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας σε τρίτο μέρος. Αυτή η υπομίσθωση λογιστικοποιείται από το μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση προς το τρίτο μέρος, ακόμα και εάν το τρίτο μέρος τη λογιστικοποιεί ως λειτουργική μίσθωση.

6.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) είναι μια σύγχρονη μέθοδος μεσομακροπρόθεσμης χρηματοδότησης επιχειρήσεων και επαγγελματιών για την απόκτηση παγίων στοιχείων, δηλαδή εξοπλισμού και ακινήτων για επαγγελματική χρήση. Με αυτήν ο μισθωτής μισθώνει από μια εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης πράγμα κινητό ή ακίνητο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και στο τέλος της περιόδου αυτής μπορεί με μονομερή του δήλωση να το αγοράσει σε προσυμφωνημένο τίμημα (δικαίωμα προαίρεσης, option). Το μίσθωμα είναι έτσι υπολογισμένο, ώστε στο διάστημα της μίσθωσης να καλυφθούν τα έξοδα αγοράς και το κέρδος της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Η αρχική αναγνώριση της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 6.2: Χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing).

Το ποσό της αναγνώρισης είναι:

⇒ το μικρότερο εκ των δύο:

1. της δίκαιης αξίας του στοιχείου ενεργητικού, και
2. της παρούσας αξίας του ΕΣΜ προεξοφλημένου με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ή, εάν αυτό δεν είναι εφικτό να καθοριστεί, το επαυξητικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή, πλέον

⇒ οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή.

6.5.1. Απόσβεση

Ο μισθωτής πρέπει να αποσβένει το στοιχείο ενεργητικού σύμφωνα με το ΔΛΠ 16⁶⁷ ή το ΔΛΠ 38⁶⁸.

⁶⁷ Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Εάν δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την ιδιοκτησία στο τέλος της μίσθωσης, τότε το στοιχείο αποσβένεται σε μία περίοδο που καθορίζεται ως η μικρότερη εκ των δύο:

⇒ της περιόδου της μίσθωσης, και

⇒ της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου ενεργητικού.

6.5.2. Πληρωμές Μισθωμάτων

Κατά την περίοδο της μίσθωσης ο μισθωτής θα καταβάλλει τα μισθώματα προς τον εκμισθωτή. Τα μισθώματα αυτά καλύπτουν τόσο την αποπληρωμή του κεφαλαίου (που στην ουσία έχει δανειστεί ο μισθωτής από τον εκμισθωτή κατά την έναρξη της μίσθωσης), όσο και το χρηματοοικονομικό κόστος (τόκους) κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Το πρόβλημα που δημιουργείται είναι με πιο τρόπο πρέπει να γίνεται η κατανομή του χρηματοοικονομικού κόστους στο κέρδος ή ζημιά κατά τη διάρκεια της περιόδου της μίσθωσης.

6.5.3. Κατανομή Χρηματοοικονομικού Κόστους

Το χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να κατανέμεται στις περιόδους της μίσθωσης με ένα σταθερό ποσοστό επιβάρυνσης πάνω στο εκάστοτε υπόλοιπο της υποχρέωσης.

Το ΔΛΠ 17 σημειώνει ότι, για την εφαρμογή της πιο πάνω πρόνοιας, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας προσεγγιστικός τρόπος για σκοπούς απλοποίησης των σχετικών υπολογισμών. Με βάση την πιο πάνω πρόνοια προτείνουμε την κατανομή των τόκων με βάση οποιαδήποτε εκ των εξής μεθόδων:

- ❖ αναλογιστική μέθοδος (actuarial method), όπου η κατανομή γίνεται χρησιμοποιώντας το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, ή

⁶⁸ Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

- ❖ μέθοδος συνολικού αθροίσματος των ψηφίων (sum of the digits method), όπου η κατανομή γίνεται ανάλογα με τα ψηφία που αναλογούν στην κάθε περίοδο.

Οποιαδήποτε ενδεχόμενα ενοίκια καταχωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους που πραγματοποιούνται.

6.5.4. Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7, οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν και τα εξής σε σχέση με οποιεσδήποτε χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- ⇒ τη λογιστική αξία της κάθε κατηγορίας στοιχείων ενεργητικού που έχουν μισθωθεί με χρηματοδοτική μίσθωση
- ⇒ συμφωνία του ΕΣΜ με την παρούσα αξία των στοιχείων για τις πιο κάτω περιόδους:
 - εντός 1 έτους
 - μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
 - μετά το 5^ο έτος
- ⇒ ενδεχόμενα ενοίκια που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο
- ⇒ το σύνολο των μελλοντικών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν από μη-ακυρωτέες υπομισθώσεις
- ⇒ γενική περιγραφή των σημαντικών συμφωνιών μίσθωσης, π.χ.
 - της βάσης υπολογισμού ενδεχόμενων πληρωτέων ενοικίων
 - της ύπαρξης (και των όρων) δικαιωμάτων αγοράς, ανανέωσης ή αναπροσαρμογής
 - οποιωνδήποτε περιορισμών που έχουν, τυχόν, τεθεί στην εταιρεία από τις συμφωνίες μίσθωσης.

6.5.5. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης

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

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

Η έναρξη της μισθωτικής περιόδου⁶⁹ είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (ήτοι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των δαπανών που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

ΣΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ			
Γνωρίζουμε το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης;		Η παρούσα αξία του ΕΣΜ δίκαιης αξίας του στοιχείου	
ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΝΑΙ	ΟΧΙ
Προεξοφλητικό επιτόκιο = τεκμαρτό επιτόκιο	Προεξοφλητικό επιτόκιο = επαυξηθητός κόστος δανεισμού του μισθωτή	ΧΡΕΩΣΗ Στοιχείο ενεργητικού ΠΙΣΤΩΣΗ Υποχρέωση	ΧΡΕΩΣΗ Στοιχείο ενεργητικού ΠΙΣΤΩΣΗ Υποχρέωση
		⇓	⇓
		Με την παρούσα αξία του ΕΣΜ	Με τη δίκαιη αξία του στοιχείου

Διάγραμμα 6.3: Λογιστικός Χειρισμός κατά την Έναρξη της Μίσθωσης.

⁶⁹ Η μισθωτική περίοδος είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδο για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

6.5.6. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης

ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ			
Ο τίτλος ιδιοκτησίας θα μεταφερθεί στο μισθωτή στο τέλος της συμφωνίας;		Οι πληρωμές των μισθωμάτων χωρίζονται σε:	
ΝΑΙ	ΟΧΙ	Χρηματοοικονομικό έξοδο που υπολογίζεται με ένα από τους πιο κάτω τρόπους	Αποπληρωμή κεφαλαίου που είναι η διαφορά μεταξύ
Απόσβεση κατά την περίοδο της ωφέλιμης ζωής του	Απόσβεση κατά το μικρότερο μεταξύ χρόνου μίσθωσης και ωφέλιμης		
		Την αναλογιστική μέθοδο	Τη μέθοδο συνολικού αθροίσματος των ψηφίων
			Τη μέθοδο συνολικού αθροίσματος των ψηφίων

Διάγραμμα 6.4: Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης.

6.6. ΜΕΕ 15: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

6.6.1. Εισαγωγή

Ο μισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού από τον εκμισθωτή για μία προκαθορισμένη χρονική περίοδο έναντι της καταβολής συγκεκριμένων μισθωμάτων (ενοικίων).

Ουσιαστικά οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του στοιχείου ενεργητικού παραμένουν στον εκμισθωτή ο οποίος θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο ενεργητικού στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του.

6.6.2. Λογιστικός Χειρισμός

Ο μισθωτής δεν αναγνωρίζει το στοιχείο ενεργητικού στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του.

Τα μισθώματα που θα καταβάλλονται στον εκμισθωτή θα καταχωρίζονται ως έξοδα στο κέρδος ή ζημιά του μισθωτή με βάση την ευθεία μέθοδο εκτός εάν μία άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική (διαχρονικά) της αποκόμισης οφελών (από το μισθωτή) από τη χρήση του στοιχείου.

Στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης θα εμφανίζονται, σε σχέση με τη λειτουργική μίσθωση, μόνο τα ενοίκια που έχουν προπληρωθεί ή είναι πληρωτέα.

6.6.3. Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7, οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν και τα εξής σε σχέση με τις λειτουργικές μισθώσεις:

- a) Το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων, για μη-ακυρωτέες μισθώσεις, τα οποία είναι πληρωτέα:
 - ο εντός 1 έτους
 - ο μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
- b) το σύνολο των μελλοντικών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν από μη-ακυρωτέες υπομισθώσεις
- c) μισθώματα και υπομισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο και ξεχωριστή γνωστοποίηση για ελάχιστα μισθώματα, ενδεχόμενα ενοίκια και υπομισθώματα πληρωτέα
- d) γενική περιγραφή των συμφωνιών λειτουργικής μίσθωσης συμπεριλαμβανομένων:
 - ο της βάσης υπολογισμού των ενδεχόμενων ενοικίων
 - ο της ύπαρξης (και των όρων) δικαιωμάτων αγοράς, ανανέωσης ή αναπροσαρμογής
 - ο των περιορισμών που έχουν, τυχόν, τεθεί από συμφωνίες λειτουργικής μίσθωσης.

6.7. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ - ΚΙΝΗΤΡΑ⁷⁰

6.7.1. Το Θέμα

⁷⁰ Κακαβούλης, Σ., «Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», σελ. 254-258.

Σε ορισμένες περιπτώσεις λειτουργικών μισθώσεων ο εκμισθωτής μπορεί να δώσει κίνητρα στο μισθωτή για να συνάψει τη συμφωνία μίσθωσης, π.χ. αρχική χρηματική αποζημίωση, επιστροφή μέρους των μισθωμάτων, πληρωμή ορισμένων εξόδων, δωρεάν μίσθωση για κάποιο χρονικό διάστημα, κ.λπ.

Το θέμα που τίθεται είναι πώς πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταχωρίζονται τα εν λόγω κίνητρα τόσο από το μισθωτή όσο και από τον εκμισθωτή.

6.7.2. Απόφαση

Η ΜΕΕ αποφάσισε ότι:

- a) όλα τα κίνητρα πρέπει να αναγνωρίζονται ως ουσιαστικά μέρη μίας συμφωνίας μίσθωσης
- b) ο εκμισθωτής πρέπει να αναγνωρίζει το συνολικό κόστος των κινήτρων ως μείωση των εισοδημάτων από μισθώματα κατά τη διάρκεια της συμφωνίας. Η αναγνώριση πρέπει να γίνεται με την ευθεία μέθοδο εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική
- c) ο μισθωτής πρέπει να αναγνωρίζει το συνολικό όφελος των κινήτρων ως μείωση των εξόδων από μισθώματα κατά τη διάρκεια της συμφωνίας. Η αναγνώριση πρέπει να γίνεται με την ευθεία μέθοδο εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική.

6.8. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

6.8.1. Εισαγωγή

Σε ένα μεγάλο βαθμό ο λογιστικός χειρισμός που θα γίνει στα βιβλία του εκμισθωτή είναι «αντίθετος» εκείνου που θα γίνει στα βιβλία του μισθωτή.

Ο εκμισθωτής στην ουσία δεν κατέχει το στοιχείο ενεργητικού αλλά έχει πωλήσει το στοιχείο στο μισθωτή με πίστωση. Τα μισθώματα που θα εισπράξει ο εκμισθωτής κατά τη διάρκεια της συμφωνίας περιλαμβάνουν:

- a) την αποπληρωμή της πίστωσης, και
- b) τα χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκους).

Ένα στοιχείο ενεργητικού σε μία χρηματοδοτική μίσθωση το οποίο ταξινομείται ως «κατεχόμενο για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνεται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση») σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5⁷¹, πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

6.8.2. Ακαθάριστη και Καθαρή Επένδυση στη Μίσθωση

Βάσει των ορισμών της Παραγράφου 1.3 η ΑΕΜ που έχει κάνει ο εκμισθωτής στη μίσθωση είναι το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων από πλευράς μισθωτή συν οποιαδήποτε μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία.

Η ΚΕΜ είναι η ΑΕΜ προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης. Το μη-δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό εισόδημα είναι η διαφορά μεταξύ της ΑΕΜ και της ΚΕΜ.

6.8.3. Αρχική Αναγνώριση

Το ποσό της καταχώρισης είναι η ΚΕΜ (η προεξοφλημένη παρούσα αξία της ΑΕΜ). Σε περίπτωση που η ΑΕΜ είναι διαφορετική από τη λογιστική αξία του στοιχείου, η διαφορά αναγνωρίζεται ως κέρδος/ζημιά στην περίοδο που έγινε η έναρξη της μίσθωσης.

⁷¹ Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 5. Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες. Σκοπός:

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση διακοπείσων δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί:

α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει και

β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.



Διάγραμμα 6.5: Αρχική Αναγνώριση ΚΕΜ.

6.8.4. Αρχικά Άμεσα Κόστη

Τα αρχικά άμεσα κόστη που συνήθως δαπανούνται από τους εκμισθωτές συμπεριλαμβάνουν στοιχεία όπως προμήθειες, νομικά έξοδα και εσωτερικά κόστη τα οποία είναι επαυξητικά και άμεσα αποδοτέα στη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης. Δεν συμπεριλαμβάνουν γενικά έξοδα όπως έξοδα προώθησης και πωλήσεων.

Για χρηματοδοτικές μισθώσεις που δεν αφορούν σε κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση «χρεώστες / εισπρακτέα ποσά από χρηματοδοτική μίσθωση» και μειώνουν το ποσό του εισοδήματος που αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ορίζεται με τέτοιο τρόπο, ούτως ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στο εισπρακτέο ποσό από τη μίσθωση· δεν υπάρχει ανάγκη να προστεθούν ξεχωριστά.

Κόστη που δαπανούνται από κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές σε σχέση με τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των «αρχικών άμεσων κοστών». Ως εκ τούτου, εξαιρούνται από την ΚΕΜ και αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν αναγνωρίζεται κέρδος από πώληση [που, για σκοπούς

χρηματοδοτικών μισθώσεων, συνήθως (το κέρδος) αναγνωρίζεται στην έναρξη της μίσθωσης].

6.8.5. Εισπράξεις Μισθωμάτων

Κατά την περίοδο της εκμίσθωσης, ο εκμισθωτής θα εισπράττει τα μισθώματα τα οποία θα συμπεριλαμβάνουν:

- a) αποπληρωμή εισπρακτέου ποσού (χρεώστες), και
- b) χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκοι εισπρακτέοι).

6.8.6. Κατανομή Χρηματοοικονομικών Εισοδημάτων

Το χρηματοοικονομικό εισόδημα πρέπει να κατανεμηθεί στις περιόδους της εκμίσθωσης έτσι ώστε να αποτελεί σταθερή απόδοση της καθαρής επένδυσης (του εκμισθωτή) στη μίσθωση.

Όπως και στην περίπτωση του μισθωτή, στην πράξη η κατανομή μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας την:

- a) αναλογιστική μέθοδο, ή
- b) μέθοδο συνολικού αθροίσματος των ψηφίων.

6.8.7. Μη-εγγυημένη Υπολειμματική Αξία

Η μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία του στοιχείου ενεργητικού πρέπει να επανεξετάζεται τακτικά και, σε περίπτωση μείωσής της, πρέπει να αναθεωρείται η κατανομή των εισοδημάτων κατά την περίοδο της μίσθωσης.

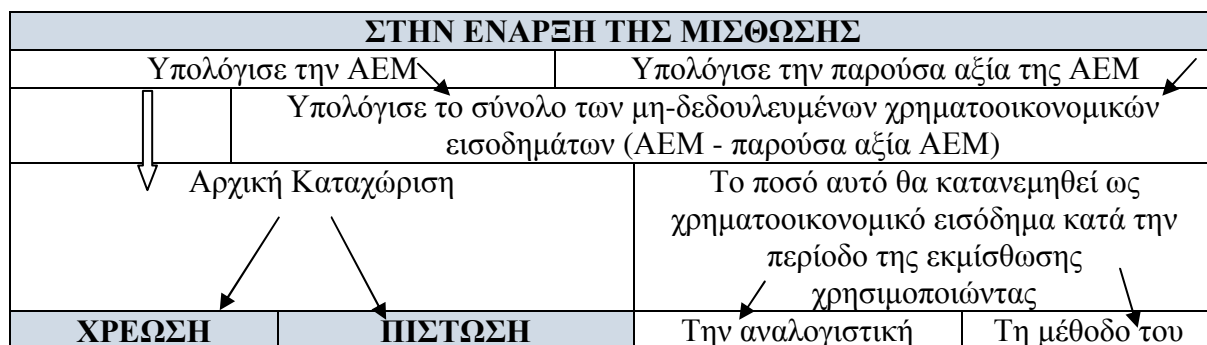
Οποιαδήποτε μείωση που αφορά στα ποσά που έχουν ήδη λογιστικοποιηθεί πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.

6.8.8. Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7⁷², ο εκμισθωτής πρέπει να γνωστοποιεί:

- a) συμφωνία μεταξύ της ΑΕΜ κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς και της παρούσας αξίας του ΕΣΜ που είναι εισπρακτέα κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Επιπρόσθετα, πρέπει να γίνει γνωστοποίηση της ΑΕΜ και της παρούσας αξίας του ΕΣΜ που είναι (τα μισθώματα) εισπρακτέα κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους.
 - a. εντός 1 έτους
 - b. μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
 - c. μετά το 5^ο έτος
- b) μη-δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό εισόδημα
- c) μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία που δικαιούται ο εκμισθωτής
- d) συσσωρευμένη πρόβλεψη για μη-εισπρακτέα ελάχιστα μισθώματα
- e) ενδεχόμενα ενοίκια που αναγνωρίστηκαν στα έσοδα της περιόδου
- f) γενική περιγραφή των βασικών όρων κάθε σημαντικής συμφωνίας μίσθωσης.

6.8.9. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης



⁷² Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 7, Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις. Στόχοι:

1. Στόχος του παρόντος ΔΠΧΠ είναι να υποχρεωθούν οι οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

(α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική κατάσταση και την απόδοση της οντότητας, και

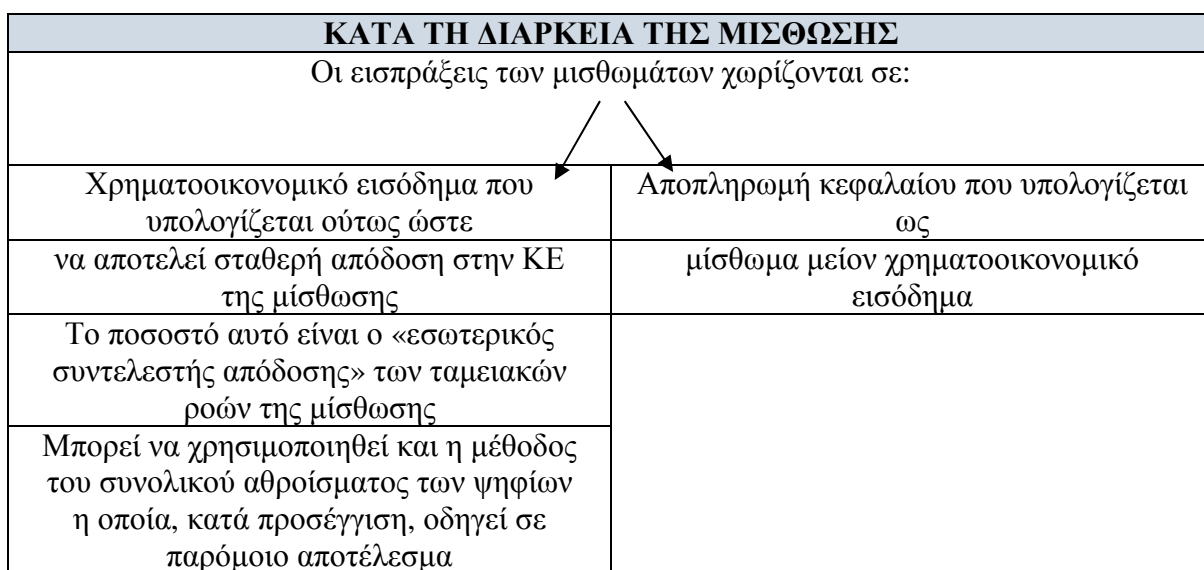
(β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

2. Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΠ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

Χρεώστες από εκμίσθωση	Στοιχείο ενεργητικού/πωλήσεις	μέθοδο (τον «εσωτερικό συντελεστή απόδοσης» των ταμειακών ροών της μίσθωσης)	συνολικού αθροίσματος των ψηφίων
------------------------	-------------------------------	--	----------------------------------

Διάγραμμα 6.6: Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης.

6.8.10. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης



Διάγραμμα 6.7: Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης.

6.8.11. Κατασκευαστής ή Έμπορος Εκμισθωτής

Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής είναι ένας κατασκευαστής ενός στοιχείου ενεργητικού το οποίο μπορεί να πωλήσει ή να εκμισθώσει.

Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής κατασκευάσει ένα στοιχείο ενεργητικού και το εκμισθώσει, τότε πρέπει να αναγνωρίσει, στην περίοδο που έγινε η έναρξη της εκμίσθωσης, κέρδος από πώληση σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται για «κανονικές πωλήσεις» των στοιχείων ενεργητικού ως εξής:

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΕΡΟΥΣ ΤΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΩΣ ΠΩΛΗΣΗΣ	
Ποσό που αναγνωρίζεται ως πώληση	Ποσό που αναγνωρίζεται ως κόστος πωλήσεων
Το χαμηλότερο εκ των:	Κόστος ή λογιστική αξία του στοιχείου μείον παρούσα αξία της μη-εγγυημένης υπολειμματικής αξίας
Δίκαιη αξία του στοιχείου	Παρούσα αξία του ΕΣΜ που δικαιούται ο εκμισθωτής

Διάγραμμα 6.8: Αναγνώριση μέρους της εκμίσθωσης ως πώλησης.

Σε περίπτωση προσφοράς πλασματικά χαμηλότερου επιτοκίου για σκοπούς σύναψης της μίσθωσης, το κέρδος από πώληση πρέπει να περιοριστεί στο ποσό που θα προέκυπτε εάν χρησιμοποιούταν ένα κανονικό εμπορικό επιτόκιο.

Άμεσα αποδοτέα κόστη αναφορικά με τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδα στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου που αναγνωρίστηκε το κέρδος από την πώληση.

Ο λογιστικός χειρισμός του μέρους των συνολικών πληρωμών που θεωρούνται ως μισθώματα θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 17 που αφορούν σε «κανονικές» χρηματοδοτικές μισθώσεις.

6.9. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

6.9.1. Γενικά

Ο εκμισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού στο μισθωτή για προκαθορισμένη χρονική περίοδο έναντι της καταβολής των μισθωμάτων (ενοικίων).

Ουσιαστικά οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του στοιχείου ενεργητικού παραμένουν στον εκμισθωτή, ο οποίος πρέπει να συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του.

6.9.2. Λογιστικός Χειρισμός

Το στοιχείο ενεργητικού παραμένει στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του εκμισθωτή και αποσβένεται με βάση το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38. Η λογιστική πολιτική για αποσβεστέα εκμισθωμένα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να είναι συνεπής με τη συνήθη πολιτική απόσβεσης για παρόμοια στοιχεία ενεργητικού της οντότητας.

Τα μισθώματα που θα εισπράττονται από τον εκμισθωτή θα αναγνωρίζονται ως εισοδήματα στο κέρδος ή ζημιά με βάση την ευθεία μέθοδο, εκτός εάν μία άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική της χρονικής περιόδου κατά την οποία προκύπτουν τα οφέλη από το εκμισθωμένο στοιχείο.

Αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται από εκμισθωτές για τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του εκμισθωμένου στοιχείου ενεργητικού και να αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση που αναγνωρίζεται το εισόδημα από τη μίσθωση.

Για τον καθορισμό του κατά πόσον ένα εκμισθωμένο στοιχείο έχει απομειωθεί, πρέπει να εφαρμόζεται το ΔΛΠ 36⁷³.

6.9.3. Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7⁷⁴, οι εκμισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν:

⁷³ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων. Σκοπός:

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημιά απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημιά απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

⁷⁴ Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 7. Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις Στόχος:

1 Στόχος του παρόντος ΔΠΧΠ είναι να υποχρεωθούν οι οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

(α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική κατάσταση και την απόδοση της οντότητας, και

(β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

2 Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΠ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32.

- a) τα μελλοντικά ελάχιστα μισθώματα από μη-ακυρωτέες λειτουργικές μισθώσεις που είναι εισπρακτέα συνολικά, καθώς και κεχωρισμένα, για τις ακόλουθες περιόδους:
- a. εντός 1 έτους
 - b. μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
 - c. μετά το 5^ο έτος
- b) το σύνολο των ενδεχόμενων ενοικίων που αναγνωρίστηκαν στα εισοδήματα γενική περιγραφή των κύριων όρων κάθε σημαντικής λειτουργικής μίσθωσης.

6.10. ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

6.10.1. Γενικά

Ορισμένες φορές μία οντότητα μπορεί να πωλήσει ένα στοιχείο ενεργητικού και, ταυτόχρονα, να το «επαναμισθώσει» είτε με λειτουργική είτε με χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένας λόγος που γίνεται αυτό είναι γιατί η οντότητα χρειάζεται άμεση ρευστότητα (άρα πωλεί το στοιχείο για να εισπράξει την τιμή πώλησης) αλλά ταυτόχρονα, λόγω του ότι το στοιχείο είναι αναγκαίο στις δραστηριότητες της οντότητας, το «επαναμισθώνει».

6.10.2. Δημιουργική Λογιστική

Υπάρχει, όμως, και το ενδεχόμενο κάποια οντότητα να χρησιμοποιήσει την πώληση με ταυτόχρονη επαναμίσθωση ως τέχνασμα δημιουργικής λογιστικής για την άμεση δημιουργία λογιστικών κερδών.

6.10.3. Λογιστικός Χειρισμός από Πωλητές Μισθωτές

Το ΔΛΠ 17 έχει σχετικές πρόνοιες που, εάν εφαρμοστούν, εμποδίζουν οντότητες να εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής» σε περιπτώσεις πωλήσεων και ταυτόχρονων επαναμισθώσεων.

Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε χρηματοδοτική μίσθωση τότε η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού πρέπει να θεωρηθεί αναβαλλόμενο εισόδημα και να καταμεριστεί σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.

Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε λειτουργική μίσθωση και είναι ξεκάθαρο ότι η συναλλαγή γίνεται στη δίκαιη αξία του στοιχείου, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά καταχωρίζεται αμέσως.

Εάν η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη από τη δίκαιη αξία του στοιχείου, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά αναγνωρίζεται αμέσως εκτός εάν υπάρχει ζημιά που αντισταθμίζεται με μελλοντικά μισθώματα που είναι χαμηλότερα από τα πραγματικά μισθώματα που ισχύουν στην αγορά για το συγκεκριμένο στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση η ζημιά θεωρείται αναβαλλόμενο έξοδο και καταμερίζεται ανάλογα με τα μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Εάν η τιμή πώλησης είναι ψηλότερη από τη δίκαιη αξία η διαφορά θεωρείται αναβαλλόμενο εισόδημα και καταμερίζεται σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.

Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθώσεων συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης⁷⁵.

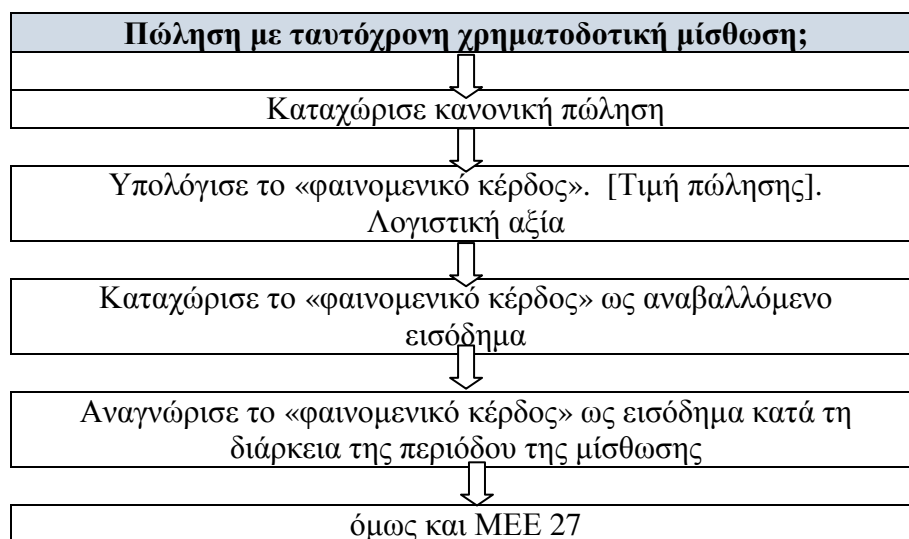
Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1⁷⁶.

⁷⁵ Πρέπει να τονιστεί ότι η ΜΕΕ 27 έχει αντικαταστήσει τις πρόνοιες του ΔΛΠ 17 όσον αφορά στην πώληση με ταυτόχρονη χρηματοδοτική μίσθωση.

⁷⁶ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Ανάκληση του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997) 128. Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997): Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή ωρύτερα ενθαρρύνεται. Σκοπός:

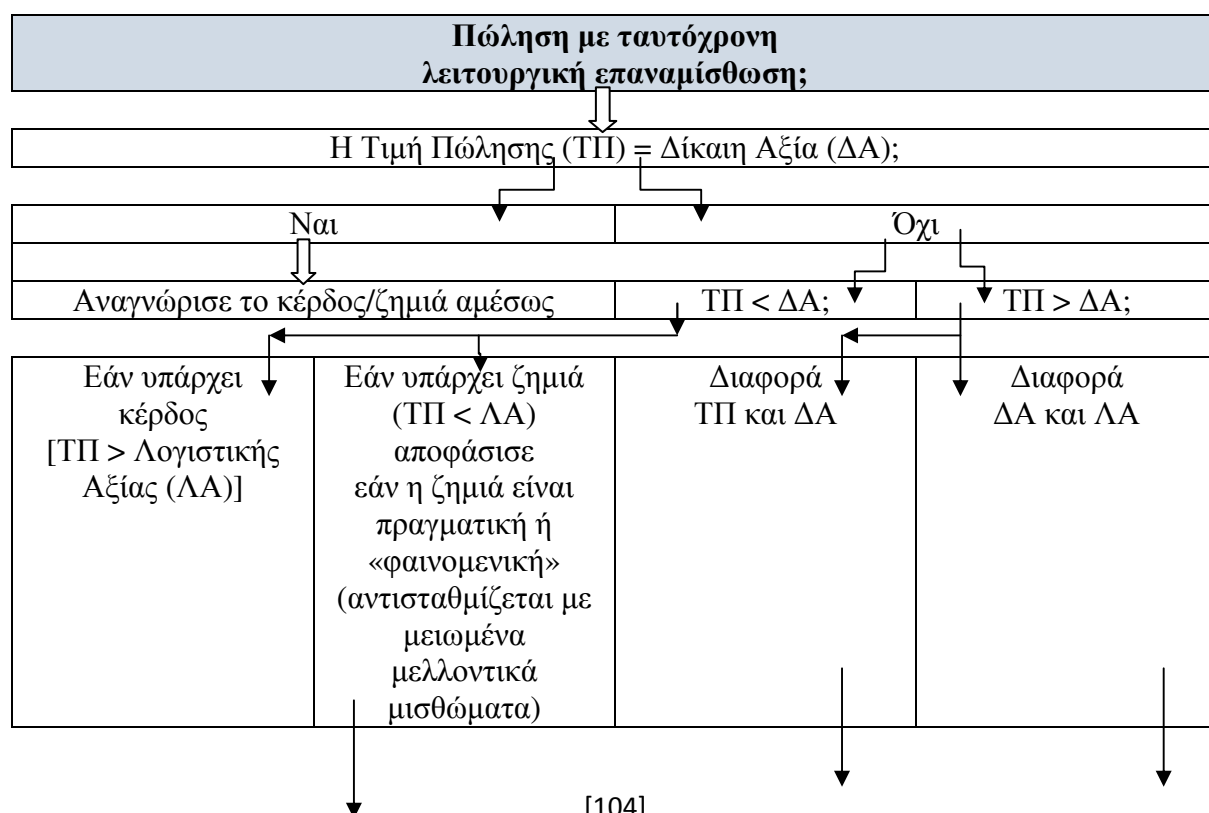
1. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.

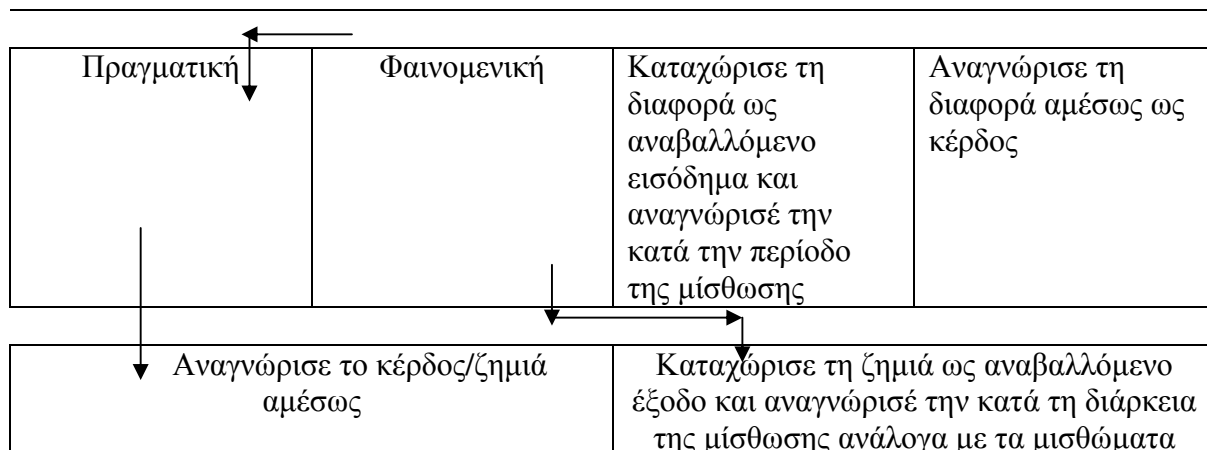
6.10.4. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση



Διάγραμμα 6.9: Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση.

6.10.5. Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Λειτουργική Επαναμίσθωση





Διάγραμμα 6.10: Πώληση με ταυτόχρονη λειτουργική επαναμίσθωση.

6.10.6. Λογιστικός Χειρισμός από Αγοραστές Εκμισθωτές

Ο λογιστικός χειρισμός θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 17 που αφορούν στις «κανονικές» λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις.

6.11. ΜΕΕ 27: ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

6.11.1. Το Θέμα

Μία οντότητα μπορεί να υπεισέλθει σε συναλλαγή ή σε σειρά δομημένων συναλλαγών (η «συμφωνία») η οποία αφορά στη νομική υπόσταση μίας μίσθωσης, με ένα ανεξάρτητο μέρος ή μέρη (τον «επενδυτή»).

Μία τέτοια περίπτωση παρουσιάζεται στο Παράδειγμα 10 (πώληση με ταυτόχρονη χρηματοδοτική επαναμίσθωση). Το θέμα αυτό καλύπτεται σε γενικές γραμμές από το ΔΛΠ 17 αλλά η ΜΕΕ έκδωσε τη ΜΕΕ 27 για να δώσει πιο λεπτομερή καθοδήγηση για το λογιστικό χειρισμό των θεμάτων που προκύπτουν.

Τα θέματα που προκύπτουν είναι:

- a. πώς να εκτιμηθεί ότι μία σειρά από συναλλαγές σχετίζονται μεταξύ τους και, ως εκ τούτου, πώς πρέπει να λογιστικοποιηθούν ως μία συναλλαγή

- b. εάν η «συμφωνία» εμπίπτει στον ορισμό της «μίσθωσης» σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και, σε περίπτωση που δεν εμπίπτει,
- a. εάν οι ξεχωριστοί λογαριασμοί «επένδυση» και «δεσμεύσεις για μισθώματα», που μπορεί να υπάρχουν, αποτελούν στοιχείο ενεργητικού και υποχρέωση της «οντότητας»
 - b. πώς η «οντότητα» πρέπει να λογιστικοποιήσει άλλες δεσμεύσεις που απορρέουν από τη «συμφωνία», και
 - c. πώς η οντότητα πρέπει να λογιστικοποιήσει οποιαδήποτε δικαιώματα που πιθανόν να εισπράξει από τον «επενδυτή».

6.11.2. Απόφαση

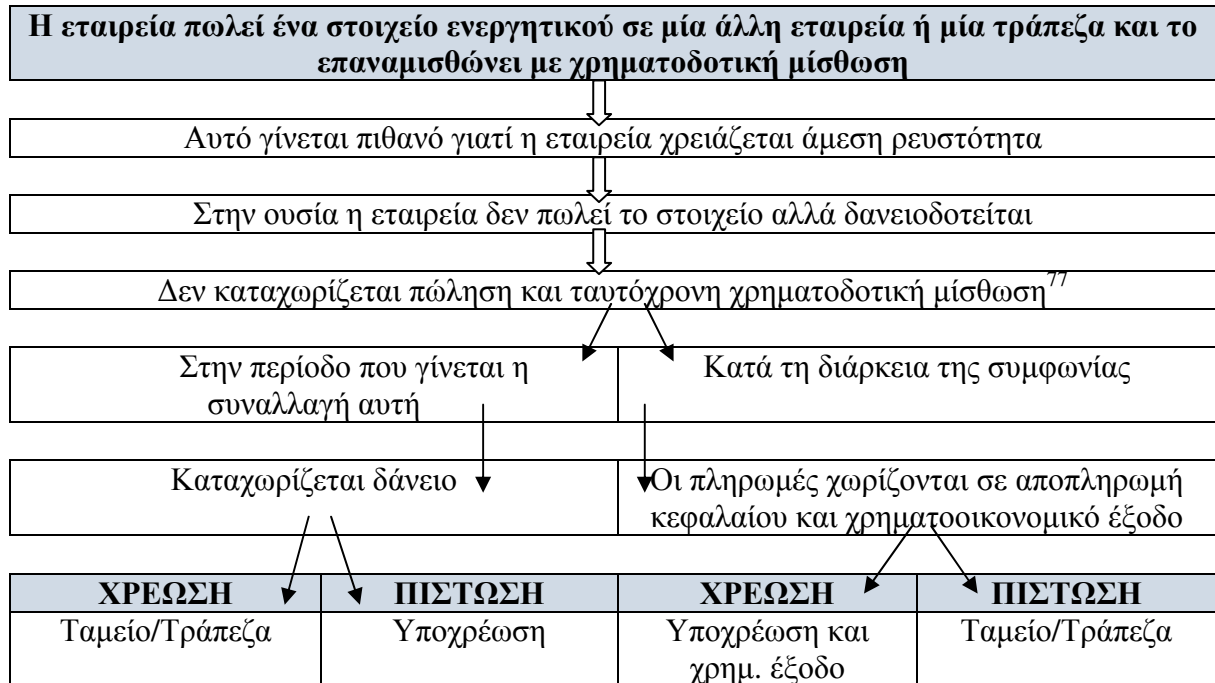
Μία σειρά συναλλαγών που σχετίζονται μεταξύ τους πρέπει να τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού και να καταχωρίζονται ως μία συναλλαγή όταν η ουσιαστική οικονομική επίπτωση δεν είναι ξεκάθαρη παρά μόνο όταν γίνει αναφορά σε ολόκληρη τη σειρά των συναλλαγών.

Ο λογιστικός χειρισμός πρέπει να γίνεται με βάση την ουσία και όχι τη νομική υπόσταση των συναλλαγών. Ως εκ τούτου:

- a. εφαρμόζονται οι πρόνοιες του ΔΛΠ 17 όταν η ουσία της συναλλαγής συμπεριλαμβάνει τη μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης του στοιχείου ενεργητικού για καθορισμένο χρονικό διάστημα
- b. για την αναγνώριση στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων πρέπει να εφαρμοστούν οι πρόνοιες του Πλαισίου και να γίνει έλεγχος εάν οποιαδήποτε σχετικά στοιχεία αποτελούν «στοιχεία ενεργητικού» ή «υποχρεώσεις» σύμφωνα με τους ορισμούς που δίνονται στο Πλαίσιο
- c. οποιεσδήποτε άλλες σχετικές δεσμεύσεις ή εγγυήσεις υπάρχουν σε σχέση με τις συναλλαγές πρέπει να τύχουν χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 και το ΔΛΠ 39
- d. οποιοδήποτε δικαίωμα εισπράττεται θα αναγνωριστεί ως εισόδημα σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, και
- e. πρέπει να γίνουν οι εξής γνωστοποιήσεις:
 - a. περιγραφή της φύσης κάθε «διακανονισμού», και
 - b. ο λογιστικός χειρισμός οποιουδήποτε δικαιώματος που εισπράχθηκε, το ποσό που αναγνωρίστηκε ως εισόδημα της περιόδου και το συνοπτικό στοιχείο

γραμμής στο κέρδος ή ζημιά εις το οποίο (συνοπτικό στοιχείο) συμπεριλήφθηκε.

6.11.3. Παράδειγμα Διακανονισμού – Πώληση με Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση



Διάγραμμα 6.11: Διακανονισμού – Πώληση με Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση.

6.12. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με επιφύλαξη την υποπαράγραφο πιο κάτω, ενθαρρύνεται αλλά δεν απαιτείται η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 17.

Εάν δεν γίνει αναδρομική εφαρμογή, το υπόλοιπο οποιωνδήποτε χρηματοδοτικών μισθώσεων που προϋπήρχαν θεωρείται ότι είχε ορθώς καθοριστεί από τον εκμισθωτή, και θα πρέπει να λογιστικοποιηθεί από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 17.

Η οντότητα που εφάρμοζε την προηγούμενη έκδοση του ΔΛΠ 17 (αναθεώρηση 1997) πρέπει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις που έγιναν από το

⁷⁷ Σημειώνεται ότι η ΜΕΕ 27 στην ουσία αντικαθιστά την πρόνοια του ΔΛΠ 17 που αφορά στην πώληση και ταυτόχρονη χρηματοδοτική επαναμίσθωση.

υφιστάμενο ΔΛΠ 17 (αναθεώρηση 2003) αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, εάν η προηγούμενη έκδοση του ΔΛΠ 17 (αναθεώρηση 1997) δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που έγιναν από την ημερομηνία που εφαρμόστηκε το πρότυπο αυτό για πρώτη φορά.

6.13. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΓΛΣ ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 «Μισθώσεις» (IAS 17 «Leases») αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις, δηλαδή να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

Το πεδίο εφαρμογής του είναι για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

1. μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων, και
2. συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Οι σχετικές Διερμηνείες είναι η ΜΕΔ 15 «Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα», η ΜΕΔ 27 «Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης» και τέλος το ΕΔΔΠΧΠ 4 «προσδιορίζοντας κατά πόσο μια Σύμβαση Περιλαμβάνει μια Μίσθωση». Το ΔΛΠ 17 αναθεωρήθηκε στις 31/3/2004 και μπορούσε να εφαρμοστεί από 01/01/05.

Το πρότυπο 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην μερικών εξαιρέσεων, όπως είναι: οι συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, οι συμφωνίες για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων, οι συμβάσεις άδεια θεατρικών παραστάσεων.

Πίνακας 6.3: Διαφορές ΕΓΛΣ ΔΛΠ 17.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ΕΓΛΣ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ
α. Ταξινόμηση των μισθώσεων	α. Ταξινόμηση των μισθώσεων
<ul style="list-style-type: none"> Δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και χρηματοδοτικών μισθώσεων. Όλες οι μισθώσεις λογίζονται ως λειτουργικές και τα μισθώματα καταχωρούνται από το μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου». (άρθρο 141 του ν.2190/1920) 	<ul style="list-style-type: none"> Οι μισθώσεις ταξινομούνται σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές με βάση την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο της σύμβασης.
	β. Πότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική
	<p>Κυριότερες ενδείξεις ότι η σύμβαση είναι χρηματοδοτική:</p> <ul style="list-style-type: none"> Ο μισθωτής υποχρεούται να αγοράσει το μίσθιο . Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το μίσθιο στο τέλος της μίσθωσης και είναι πιθανό ότι θα προβεί στην αγορά του λόγω του χαμηλού τιμήματος που θα καταβάλει σε σύγκριση με την αξία του μισθίου. Η διάρκεια της μίσθωσης αγγίζει την οικονομική ωφέλιμη ζωή του μισθίου. Η παρούσα αξία των μισθωμάτων στην έναρξη της μίσθωσης εγγίζει την εύλογη αξία του μισθίου. Το μίσθιο είναι εξειδικευμένης φύσης που μόνο ο μισθωτής μπορεί να το χρησιμοποιήσει. Ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση αποζημιώνοντας τον εκμισθωτή. Ο μισθωτής φέρει τον κίνδυνο και το όφελος από τις μεταβολές στην υπολειμματική αξία του μισθίου. <p>Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για επιπλέον περίοδο με μίσθωμα χαμηλότερο του αγοραίου μισθώματος.</p>
	γ. Λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης
	<ul style="list-style-type: none"> Ο μισθωτής καταχωρεί το μίσθιο ως

	<p>στοιχείο του ενεργητικού (με την παρούσα αξία των μισθωμάτων που εξευρίσκεται με βάση το πραγματικό επιτόκιο της μίσθωσης ή με την εύλογη αξία του μισθίου) με ισόποση καταχώρηση σχετικής υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ο μισθωτής κατανέμει τα μισθώματα που καταβάλλει σε δαπάνη τόκου που καταχωρεί στα έξοδα και σε χρεολύσιο που καταχωρεί σε μείωση της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. <p>Ο μισθωτής λογίζει αποσβέσεις επί της καταχωρημένης αξίας του μισθίου με βάση το ποσοστό απόσβεσης των όμοιων στοιχείων ενεργητικού ή αν προβλέπει ότι δεν θα αποκτήσεις το μίσθιο, με βάση τη διάρκεια της μίσθωσης</p>
δ. Λογιστική της λειτουργικής μίσθωσης	δ. Λογιστική της λειτουργικής μίσθωσης
Όμοια με το ΔΛΠ.	Ο μισθωτής καταχωρεί τα έξοδα της χρήσης τα μισθώματα που καταβάλλει με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου» ο δε εκμισθωτής στα έσοδα της χρήσης με βάση την ίδια αρχή.
Εν κατακλείδι	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατατάσσονται στις λειτουργικές μισθώσεις. 2. Στο τέλος της μίσθωσης τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται στον μισθωτή σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική αξία. 3. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό σαν αποσβέσιμο στοιχείο. 4. Η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε κάθε χρήση. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αποτελούν απαίτηση της επιχείρησης. 2. Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μείον την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται σαν απαιτήσεις κατά πελατών. 3. Τα έσοδα αναγνωρίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της Μίσθωσης και χαρακτηρίζονται σαν έσοδα από τόκους. 4. Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές.

6.13.1. Οδηγίες Εφαρμογής του ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»

Κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ (1.1.200-1) κάθε μισθωτής και κάθε εκμισθωτής θα πρέπει να ταξινομήσει όλες τις μισθώσεις ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές, στη βάση των συνθηκών που ίσχυαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

Είναι ενδεχόμενο ο μισθωτής και ο εκμισθωτής να συμφωνήσουν σε μεταβολές των όρων της μίσθωσης (εξαιρουμένης της ανανέωσής της), με τρόπο ο οποίος θα οδηγούσε σε διαφορετική ταξινόμηση εάν οι εν λόγω όροι ήταν σε ισχύ κατά την έναρξη της μίσθωσης.

Σε αυτές τις περιπτώσεις η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται καινούρια συμφωνία, η οποία θα τύχει λογιστικού χειρισμού κατά την εναπομείνασα ζωή της μίσθωσης.

Όμως οι μεταβολές στις εκτιμήσεις (π.χ αλλαγές σε εκτιμήσεις για την οικονομική ζωή ή την υπολειμματική αξία του στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (π.χ μη εκπλήρωση της υποχρέωσης από τον μισθωτή) δεν οδηγούν σε αναταξινόμηση μιας μίσθωσης.

6.13.2. Πάγια Στοιχεία Αποκτηθέντα με Χρηματοδοτική Μίσθωση LEASING ΔΛΠ 17

Όλα τα πάγια στοιχεία που έχουν αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση και παρακολουθούνται σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ θα καταχωρηθούν αναδρομικά σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 17.

Υπόψη και το νέο άρθρο 141 του ν.2190/1920 που ορίζει ότι «ότι οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς).»

6.13.3. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Παρακάτω αναπτύσσουμε παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης μισθώσεων Leasing με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 17.

Συναλλαγή:

- ⇒ Αγορά Μηχανήματος με σύμβαση Leasing συνολικής αξίας 120.000,00 ευρώ.
- ⇒ Η σύμβαση είναι διάρκειας 4 ετών. Το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 30.000,00 ευρώ
- ⇒ Η αρχική αξία του Μηχανήματος ανέρχεται σε ποσό 100.000,00 ευρώ.

Κάθε χρόνο με βάση το τιμολόγιο της εταιρείας Leasing η επιχείρηση πραγματοποιεί την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

Πίνακας 6.4: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Λογιστική εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
66.04.02	Μισθώματα Μηχανημάτων	30.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		30.000,00

Με την υπογραφή της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) η εταιρεία πραγματοποιεί την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

Πίνακας 6.5: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
12.00	Μηχανήματα	100.000,00	
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων	20.000,00	
45.98	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις από Χρηματοδοτικές Μισθώσεις		120.000,00

Με την παραλαβή και πληρωμή του τιμολογίου της εταιρείας Leasing η επιχείρηση πραγματοποιεί τις παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

Πίνακας 6.6: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
45.98	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις για χρηματοδοτικές Μισθώσεις	30.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		30.000,00

Πίνακας 6.7: Λογιστική εγγραφή εταιρείας Leasing με βάση τα Δ.Λ.Π.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
65.01	Τόκοι & Συναφή έξοδα για χρηματοδοτικές μισθώσεις	5.000,00	
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων		5.000,00

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι μισθώσεις αποτελούν μία από τις πλέον συνηθισμένες μορφές συναλλαγών στη ζωή των επιχειρήσεων. Ο ιδιοκτήτης ενός στοιχείου, του ενεργητικού (εκμισθωτής- lessor), το ενοικιάζει (εκμισθώνει) σε κάποιον χρήστη (μισθωτή-lessee) με αντάλλαγμα μία οικονομική αποζημίωση (μίσθωμα), η οποία καθορίζεται από τη μεταξύ τους συναπτόμενη σύμβαση.

Δηλαδή μίσθωση είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο. Χρηματοοικονομική μίσθωση είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που έχουν σχέση με την κυριότητα ενός στοιχείου του ενεργητικού, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας του στοιχείου του ενεργητικού.

Μία επιχείρηση που εφαρμόζει το Πρότυπο (Δ.Λ.Π. 17) της Μίσθωσης θα πρέπει να εφαρμόσει όλες τις προϋποθέσεις που ισχύουν για όλες τις μισθώσεις που σύναψε στην εκάστοτε χώρα. Στην περίπτωση που το Πρότυπο δεν εφαρμοστεί αναδρομικά, τότε όλες οι προϋπάρχουσες χρηματοοικονομικές μισθώσεις θεωρείται ότι έχουν κατάλληλα ταξινομηθεί και θα πρέπει να αναγνωρίζονται στο εξής με βάση τις πρόνοιες του αναθεωρημένου Προτύπου.

Το Πρότυπο αναθεωρήθηκε την 31^η Μαρτίου 2004 (προηγούμενη αναθεώρηση το 2003) και εφαρμόζεται στην αναθεωρημένη του μορφή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται μετά την 01/01/2005. Νωρίτερα εφαρμογή του Προτύπου ενθαρρύνεται, αρκεί το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική των μισθώσεων. Το Δ.Λ.Π. 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε σχέση με τις

χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή, όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή.

Το Πρότυπο καθορίζει, επίσης, τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις μισθώσεις οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 17 είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση όλων των μισθώσεων εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση ή εκμετάλλευση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πηγών.
- Συμβάσεις παροχής αδειών για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικές παραστάσεις, συγγραφικά δικαιώματα, ευρεσιτεχνίες και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Το Πρότυπο, επίσης, δεν εφαρμόζεται ως βάση για την επιμέτρηση των ακόλουθων περιπτώσεων:

- ❖ Μισθώσεις που κατατάσσονται από τον μισθωτή ως επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40).
- ❖ Επενδύσεις σε ακίνητα οι οποίες δίνονται από τον εκμισθωτή με λειτουργική μίσθωση (Δ.Λ.Π. 40).
- ❖ Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία κατέχονται από τον μισθωτή με χρηματοοικονομική μίσθωση (Δ.Λ.Π. 41).
- ❖ Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία δίνονται από τον εκμισθωτή με λειτουργική μίσθωση (Δ.Λ.Π. 41).

Το Πρότυπο χρησιμοποιείται για συμβάσεις με τις οποίες μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης του στοιχείου του ενεργητικού μεταξύ των συμβαλλομένων μερών ακόμη και όταν απαιτείται από την πλευρά του εκμισθωτή, η παροχή σημαντικών υπηρεσιών που συνδέονται με τη λειτουργία του (π.χ. συντήρηση).

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για τις περιπτώσεις συμβάσεων παροχής υπηρεσιών στις οποίες δεν υπάρχει μεταβίβαση χρήσης στοιχείου του ενεργητικού.

Τώρα με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα πάγιο με την μορφή μισθώσεως το πάγιο αυτό δεν καταχωρείται στο ενεργητικό της, διότι έχει μόνο την χρήση του και όχι την κυριότητά του. Επιτρέπεται όμως να το παρακολουθεί σε λογαριασμούς τάξεως, ενώ τα μισθώματα που καταβάλει εμφανίζονται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 62.04 «Ενοίκια».

Αντίθετα, το Δ.Λ.Π. 17 διαχωρίζει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές δίνοντας και τους αντίστοιχους ορισμούς, που χρησιμοποιούνται στο πρότυπο.

Η διαφοροποίηση που επιφέρει το συγκεκριμένο πρότυπο σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ., έγκειται στα εξής:

Αν μία μίσθωση χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική τότε:

1. Ο Μισθωτής οφείλει να καταχωρίσει την μίσθωση αυτή στο πάγιο ενεργητικό, εμφανίζοντας και την αντίστοιχη υποχρέωση. Το ποσό το οποίο θα καταχωρίσει στα βιβλία του είναι το μικρότερο μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας το επιτόκιο προεξόφλησης είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, διαφορετικά θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί το οριακό επιτόκιο δανεισμού. Τυχόν αρχικές δαπάνες που γίνονται για να επιτευχθεί η μίσθωση επιβαρύνουν το περιουσιακό στοιχείο της μίσθωσης αυξάνοντας το κόστος του. Με την καταβολή των μισθωμάτων το μέρος που αφορά το χρεολύσιο μειώνει την υποχρέωση προς την εταιρεία Leasing και το εναπομένον που αφορά τον τόκο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης ως χρηματοοικονομικό έξοδο (κ.α 65). Τις αποσβέσεις οφείλει να τις διενεργεί ο μισθωτής και όχι ο εκμισθωτής. Η ωφέλιμη ζωή, βάσει της οποίας θα υπολογιστεί ο συντελεστής απόσβεσης εξαρτάται από το αν το πάγιο περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή μετά το πέρας της μίσθωσης ή όχι. Αν περιέλθει, τότε διενεργεί αποσβέσεις με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, σε αντίθετη περίπτωση διενεργεί αποσβέσεις βάσει της συμβατικής περιόδου μίσθωσης.
2. Ο Εκμισθωτής θα εμφανίσει την χρηματοδοτική μίσθωση ως απαίτηση με ποσό ίσο με την αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα που εισπράττει θα τα

διαχωρίζει σε Κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση και σε τόκους - έσοδα, τυχόν αρχικά άμεσα κόστη (π.χ. οι αμοιβές δικηγόρων καταχωρούνται σε αύξηση της απαίτησης).

Εν κατακλείδι:

- Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ΕΓΛΣ
 - Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατατάσσονται στις λειτουργικές μισθώσεις.
 - Στο τέλος της μίσθωσης τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται στον μισθωτή σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική αξία.
 - Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό σαν αποσβέσιμο στοιχείο.
 - Η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε κάθε χρήση.
- Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ
 - Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αποτελούν απαίτηση της επιχείρησης.
 - Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μείον την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται σαν απαιτήσεις κατά πελατών.
 - Τα έσοδα αναγνωρίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της Μίσθωσης και χαρακτηρίζονται σαν έσοδα από τόκους.
 - Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές.

ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΑ

- ΑΕ: Ανώνυμες Εταιρείες
- ΑΕΜ: Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση
- Δ.Λ.Π.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Δ.Π.Χ.Π.: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- Ε.Α.: Εύλογη Αξία
- Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.: Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- Ε.Γ.Λ.Σ.: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- ΕΠΕ: Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης
- ΕΣΟΛ: Ευρωπαϊκό σύστημα ολοκληρωμένων οικονομικών λογαριασμών
- Ε.ΣΥ.Λ.: Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής
- Κ.Α.: Κωδικοί Αριθμοί
- ΚΒΣ: Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- Κ.δ.: Κοινό δίκαιο
- Λ.Α.: Λογιστική Αξία
- Μ.Ε.Σ.: Μονάδα Ειδικού Σκοπού
- Μ.Ε.Δ.: Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
- Μ.Δ.Τ.Ρ.: Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών
- ΝΕ.Χ.Α.: Νέα Χρηματιστηριακή Αγορά
- Ν.: νόμος
- Ο.π.: όπως παραπάνω
- ΠΔ: Προεδρικό Διάταγμα
- ΥΧΔΜΕ: Υπηρεσίες Χρηματοπιστωτικής Διαμεσολάβησης που Μετρώνται Έμμεσα
- Φ.Β.: Φορολογική Βάση
- Χ.Α.: Χρηματιστήριο Αθηνών
- GGCA: Greek General Chart of Accounts
- I.A.S.: International Accounting Standards

- I.F.R.S.: International Financial Reporting Standards
- I.A.S.B.: International Accounting Standards Board
- I.A.S.C.: International Accounting Standards Committee
- I.F.R.I.C.: International Financial Reporting Interpretation Committee
- S.A.C.: Standards Advisory Council
- S.I.C.: Studying Interpretation Committee

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

➤ **Βιβλία:**

- Κακαβούλης, Σ., «Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις: Ιδιωτική Έκδοση, Έτος Έκδοσης: 2006
- Παρασκευάς Π., «Πρακτική Εμπορικών Μισθώσεων», Εκδόσεις: Σάκκουλα ΑΕ., Έτος Έκδοσης: 2000
- Παπαναστασάτος Α., «Το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις: Σταμούλη, Έτος Έκδοσης: 1992
- Παπαχρίστου Θ. - Νεζερίτη Ε. - Γεράκη Κ., «Μισθωτικές συμβάσεις και διαιρεμένη ιδιοκτησία», Εκδόσεις: Δίκαιο & Οικονομία - Π. Ν. Σάκκουλας, Έτος Έκδοσης: 2009
- Ρεβανόγλου Α. - Γεωργόπουλος Ι., «Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ», Εκδόσεις: INTERBOOKS, Έτος Έκδοσης: 2003
- Σακέλλης Μ., «Το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», Εκδόσεις: Σακκέλη & Συνεργάτες Ο.Ε. Επιστημονικές Εκδόσεις, Έτος Έκδοσης: 2004
- Τσούμας Β. - Τότσης Χ., «Κώδικας Εμπορικών Μισθώσεων», Εκδόσεις: Τότσης Ν. & ΣΙΑ Ε.Ε., Εκδόσεις Πάμισος, Έτος Έκδοσης: 2005
- Τσούμας Β., «Αστικές μισθώσεις», Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, Έτος Έκδοσης: 2008
- Φίλιος Π., «Μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη», Εκδόσεις: Δίκαιο & Οικονομία - Π. Ν. Σάκκουλας, Έτος Έκδοσης: 2011

➤ **Άρθρα - Μελέτες :**

- Εταιρία Νομικών Βορείου Ελλάδος, «Μισθώσεις δικονομικά και ουσιαστικά ζητήματα», Εκδόσεις: Σάκκουλα ΑΕ., Έτος Έκδοσης: 2000 (Επιστημονική ημερίδα της Ε.ΝΟ.Β.Ε σε συνεργασία με το Δικηγορικό Σύλλογο Καβάλας)
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, «Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών

λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Βρυξέλλες, 20.12.2010, COM(2010) 774 τελικό, Παράρτημα Α / Κεφάλαιο 15

➤ **Ιστοσελίδες:**

- **Website for global accounting news, iasplus.com:**
 - ❖ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias17>
 - ❖ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/ifric4>
 - ❖ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/sic-15>
 - ❖ <http://www.iasplus.com/en/standards/interpretations/sic-27>
 - ❖ <http://www.iasplus.com/en/projects/leases>
- **Foundation IFRS:**
 - ❖ <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdictional-and-International-MoUs.aspx>
 - ❖ <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Pages/ED-and-comment-letters.aspx>
- **Σύστημα επιχειρηματικής πληροφόρησης, e-boss.gr:**
 - ❖ http://www.e-boss.gr/ebossimages/P_F30849.D.11231980.doc
- **Φορολογική και λογιστική πύλη ενημέρωσης, Taxheaven.gr:**
 - ❖ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>
- **Λογιστικό-Φοροτεχνικό & Επιχειρηματικό Portal, epixeirisi.gr:**
 - ❖ <http://epixeirisi.gr/%CE%92%CE%97%CE%9C%CE%91-%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%A9%CE%9D/3505/?s=6xEqNNeFSi1w>
- **Πρόσβαση στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης:**
 - ❖ [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0774\(65\):FIN:EL:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0774(65):FIN:EL:PDF)