

Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1626 ΕΞ 19.10.2015
Λογιστικός χειρισμός σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου

Αθήνα, 19.10.2015
Αριθμ. Πρωτ.:1626 ΕΞ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΛΤΕ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ
Ν.Π.Δ.Δ.
Βουλής 7, 5ος όροφος 10562 Αθήνα, Τ: 210 3242648, F: 210 3234141,
www.elte.org.gr

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΘΕΜΑ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ».

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία το 2007 πώλησε και επαναμίσθωσε ακίνητο σε εταιρία leasing. Η μίσθωση είναι χρηματοδοτική σύμφωνα με τον Ν.4308/2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.4308/2014:

"Άρθρο 18 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

5. Χρηματοδοτική μίσθωση

γ) Πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

Άρθρο 37 Πρώτη εφαρμογή

2. Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

"Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

- α) των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και
- β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου."

Σύμφωνα με τα ανωτέρω πρέπει να προσαρμοστούν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εταιρίας ως εάν η εταιρία να εφαρμόζε τον συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό από την αρχή της μίσθωσης. Η διαφορά που θα προκύψει από τον παραπάνω χειρισμό (θετική ή αρνητική) θα παρουσιαστεί απευθείας στα ίδια

κεφάλαια των οικονομικών καταστάσεων.

Η εταιρία θα παρουσιάσει ως περιουσιακό στοιχείο το ακίνητο με αξία ίση με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων (καθώς η εύλογη είναι μεγαλύτερη) της 31ης Δεκεμβρίου 2014 και μία ισόποση υποχρέωση. Από 01.01.2015 το μίσθωμα θα διαχωρίζεται σε έξοδο (χρηματοοικονομικό κόστος) και χρεολύσιο.

Ερωτάται:

Είναι ορθή η ανωτέρω αντιμετώπιση της σύμβασης κυρίως ως προς το σκέλος της αλλαγής λογιστικής πολιτικής;

Κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων για το διάστημα από την υπογραφή της σύμβασης μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2014 και με δεδομένο πως από την πώληση του ακινήτου είχε προκύψει κέρδος (η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ήταν κατά πολύ μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του ακινήτου στα βιβλία της εταιρίας), επί ποιου ποσού θα υπολογιστούν αποσβέσεις για να υπολογιστεί η διαφορά από την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής (καθώς οι τόκοι και τα μισθώματα είναι εύκολο να υπολογιστούν, γεννάται ζήτημα αναφορικά με τις αποσβέσεις του ακινήτου για το διάστημα 2007-2014). Δηλαδή πως θα γίνει ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου σε οικοπέδο και κτίριο; Είναι ορθό κατά την γνώμη σας και προκειμένου να υπολογιστούν οι αποσβέσεις από 01.01.2015 και μετά, να εκτιμηθεί η εύλογη αξία του ακινήτου την 31η Δεκεμβρίου του 2014 και να θεωρηθεί πως το υπόλοιπο της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων της 31ης Δεκεμβρίου του έτους 2014, είναι η αξία του κτιρίου; Αν πχ την 31η Δεκεμβρίου 2014 η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων είναι 10.000.000,00€ και η εύλογη αξία του οικοπέδου την ίδια ημερομηνία είναι 1.000.000,00€, μπορούμε να θεωρήσουμε πως η αξία του κτιρίου είναι 9.000.000,00€, χωρίς να θεωρηθεί πως η εταιρία επιμετρά στην εύλογη αξία τα περιουσιακά της στοιχεία;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι επιλογές με βάση το ν. 4308/2014 είναι οι εξής:

(α) αναδρομική εφαρμογή ως ο νόμος να ίσχυε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η επιλογή αυτή συνεπάγεται την λογιστικοποίηση των χρημάτων που λήφθηκαν από την πώληση του ακινήτου ως δανεισμού και αντιλογισμό όλων των άλλων εγγραφών που έχουν γίνει με το προϋπάρχον πλαίσιο. Συνεπώς κατά την 01.01.2014 (ημερομηνία μετάβασης) στο νόμο 4308/2014, το ακίνητο εμφανίζεται με την αξία προ πώλησης (αξία αγοράς του) μείον τις αποσβέσεις έως την 31.12.2013 και το δάνειο με την ανεξόφλητη αξία του την εν λόγω ημερομηνία (αρχικό κεφάλαιο μείον καταβληθείσες δόσεις κεφαλαίου). Για τη χρήση 2014 και τις επόμενες, συνεχίζεται η διενέργεια αποσβέσεων επί του ακινήτου, η μείωση του δανείου με τις εξοφλούμενες δόσεις κεφαλαίου και η αναγνώριση στα έξοδα των τόκων που περιλαμβάνονται στις τοκοχρεωλυτικές δόσεις εξόφλησης του δανείου. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 37.

(β) επιμέτρηση του ακινήτου στην εύλογη αξία του την 01.01.2014 και

προσδιορισμός του ανεξόφλητου υπολοίπου του δανείου κατά την 01.01.2014. Οι διαφορές που θα προκύψουν από την αναγνώριση αυτών των κονδυλίων την 01.01.2014, θα καταχωρηθούν κατ' ευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον. Στη συνέχεια θα διενεργούνται αποσβέσεις επί του ακινήτου (βάσει εκτίμησης για την απομένουσα ωφέλιμη οικονομική ζωή του), το δάνειο θα μειώνεται με τις καταβαλλόμενες τοκοχρεολυτικές δόσεις και οι τόκοι που περιλαμβάνονται σε αυτές, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από την παράγραφο 3 (α2) του άρθρου 37.

(γ) δεδομένου ότι η συναλλαγή έχει γίνει πριν την εφαρμογή του νόμου, μπορεί να συνεχισθεί ο υπάρχων λογιστικός χειρισμός, δηλαδή δεν αναγνωρίζεται ακίνητο και δάνειο και τα καταβαλλόμενα μισθώματα (κεφάλαιο και τόκοι) καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Η επιλογή αυτή προβλέπεται από το συνδυασμό των παραγράφων 3 (α1) και 5 του άρθρου 37 (διευρυμένη ερμηνεία).

Ο διαχωρισμός της αξίας του ακινήτου και του οικοπέδου μπορεί να γίνει βάσει των εύλογων αξιών καθενός.

ΤΑ ΜΕΛΗ

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ