

## Nytt høringsutkast om leieavtaler:

# Prinsipielt vanskelig å forstå

IASB (og FASB) publiserte 16. mai et nytt høringsutkast om leieavtaler. Det nye høringsutkastet deler leieavtalene i type A og type B leieavtaler. Skillet er gjort basert på om leieavtalen inneholder eiendom eller ikke. At IASB beveger seg så langt fra et prinsipielt ståsted er bekymringsfullt.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/Cand.merc  
Torkild Haugnes  
Senior Manager og leder fagavdeling regnskap i Ernst & Young

*Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og tolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Finanstilsynet og andre standardsetterne enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).*

Høringsutkastet ble vedtatt med støtte fra 12 av IASBs 16 medlemmer. To stemte i mot og to avstod fra å stemme. De to styremedlemmene som stemte mot forslaget, gjorde det i hovedsak på grunn av innføringen av type A og type B leieavtaler, men de var også uenige i beløpet som skal balanseføres og skillet mellom komponenter i leieavtalen, såkalte tjenesteleveranser som er innbakt i en leieavtale. Å innføre en regel med to typer leieavtaler, bryter, etter min oppfatning, bekymringsfullt med IASBs målsetting om å utarbeide prinsipielle standarder av høy kvalitet<sup>1</sup>. Det skal også nevnes at FASB godkjente sitt høringsutkast med knappst mulig tilslutning fra sine styremedlemmer.

### Hovedmomenter i høringsutkastet

IASB holder fortsatt fast på at alle leieavtaler med en leieperiode som overstiger 12 måneder, skal medføre en balanseføring av en leieforpliktelse og en «rett-til-bruk» eiendel. Forpliktelsen skal måles til nåverdien av de faste leiebetalingerne, samt variable leiebetalinger som er basert på en indeks eller rente, forventede utbetalinger som følge av en restverdigaranti, utøvelsesprisen på visse kjøpsopsjoner og visse betalinger ved kansellering av leieavtalene. «Rett-til-bruk»-eiendelen balanseføres til kost, basert på målingen av forpliktelsen, samt eventuelle forskuddsbetalinger og transaksjonskostnader. For leieavtaler hvor leieperioden er 12 måneder eller mindre,

inkludert opsjoner for fornyelse av leieavtalen, må regnskapsavlegger gjøre et prinsippvalg hvorvidt en ønsker å følge hovedregelen med balanseføring eller behandle slike korte leieavtaler på tilnærmet samme måte som operasjonelle leieavtaler regnskapsføres i dag.

I etterfølgende perioder vil regnskapsføringen avhenge av hvordan en klassifiserer leieavtalene. Leieavtalene skal som nevnt klassifiseres enten som en type A leieavtale eller som en type B leieavtale. Klassifiseringen skal i utgangspunktet baseres på hvor stor andel av de økonomiske fordelene i den underliggende eiendelen som konsumeres av leietaker i leieperioden. Begge typer leieavtaler skal balanseføres som nevnt ovenfor og forpliktelsen skal i begge tilfeller regnskapsføres basert på effektiv rentes metode, men presentasjonen i resultatoppstillingen og den etterfølgende periodiseringen av «rett-til-bruk»-eiendelen vil bli forskjellig. For Type A leieavtaler vil «rett-til-bruk»-eiendelen avskrives basert på prinsippene i IAS 16, mens for type B leieavtaler vil periodiseringen av «rett-til-bruk»-eiendelen være en avstemningspost<sup>2</sup>, slik at den totale kostnaden knyttet til leieavtalen periodiseres lineært over leieperioden. Rentekostnaden fra leieforpliktelsen og periodiseringen av «rett-til-bruk»-eiendelen vil for type B leieavtaler presenteres på en linje, mens for type A leieavtaler vil rentekostnader og avskrivninger presenteres separat fra hverandre.

IASB argumenterer for at denne typen periodisering og klassifisering for de to ulike typene leieavtaler på en bedre måte reflekterer de økonomiske realiteter i leieavtalene, jf. basis for conclusion 40–49. Dette er, etter min oppfatning, mildt sagt oppsiktsvekkende basert på det faktum at IASB mener at uavhengig av om leieavtalen er en type A eller type B leieavtale, så har en de samme rettighetene til den underliggende eiendelen i leieperioden og det er således en eiendel som skal balanseføres. At en da innfører en regel som medfører en periodisering i resultatregnskapet på lik linje med dagens operasjonelle leieavtaler, må bety en av to ting. Enten så er ikke den foreslåtte modellen prinsipielt robust nok, eller så har en gitt etter for press fra sentrale aktører. Styremedlemmene i IASB som stemte i mot forslaget, støttet balanseføring, men ikke en oppdeling i ulike typer leieavtaler.

Som nevnt over skal leieavtalene klassifiseres basert på hvor stor andel av de økonomiske fordelene i den underliggende eiendelen som konsumeres av leietaker i leieperioden. For å operasjonalisere kriteriet og for å gjøre klassifiseringen enklere for produsentene har IASB gjort et skille mellom leie av eiendom og andre typer underliggende eiendeler. Dette fordi det etter IASBs oppfatning ofte er slik at leieavtaler som omfatter eiendom, ikke medfører at leietaker forbruker mer enn en uvesentlig del av de økonomiske fordelene knyttet til eiendommen, mens man i større grad forbruker en større andel av andre eiendeler. For å lette på kostnadene i forbindelse

<sup>1</sup> IASB formål: «The primary mission of the IFRS Foundation is to develop, in the public interest, a single set of high quality, understandable, enforceable and globally accepted financial reporting standards based upon clearly articulated principles.»

<sup>2</sup> Eller det vi på godt norsk kaller en «plugg».

med overgangen til ny standard og påfølgende vurderinger, har IASB som sitt utgangspunkt at leie av eiendom regnskapsføres som type B leieavtale. For å sikre at dette ikke blir misbrukt (at absolutt all leie av eiendom klassifiseres som type B leieavtale) har IASB lagt inn noen begrensninger i bruk av type B leieavtale. Disse kriteriene er basert på kriteriene som vi finner i dagens IAS 17 for fastsettelse av finansiell leieavtale, jf. basis for conclusions 53.

Klassifiseringen skal således gjøres basert på følgende kriterier<sup>3</sup>:

«Dersom den underliggende eiendelen ikke er en eiendom, skal leieavtalen klassifiseres som en type A leieavtale med mindre ett av følgende to kriterier er oppfylt:

- a. Leieperioden gjelder for en uvesentlig del av den underliggende eiendelens totale økonomiske levetid; eller
- b. nåverdien av leiebetalingene er uvesentlig relativt sett i forhold til virkelig verdi av den underliggende eiendelen på oppstartsdato for leieavtalen

Dersom ett av kriteriene ovenfor er oppfylt, skal leieavtalen klassifiseres som en Type B leieavtale.

Dersom den underliggende eiendelen er en eiendom, skal leieavtalen klassifiseres som en Type B leieavtale, med mindre ett av følgende to kriterier er oppfylt:

- a. Leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid, eller
- b. nåverdien av leiebetalingene dekker i all vesentlighet virkelig verdi av underliggende eiendel på oppstartsdato for leieavtalen.

Dersom ett av kriteriene over er oppfylt, skal leieavtalen klassifiseres som en Type A leieavtale.»

Grunnen til at IASB velger å benytte kriteriene i IAS 17 for klassifisering av leieavtaler som omfatter eiendom, er at det er forventet at det vil være et godt estimat for konsumeringen av de økonomiske fordelene knyttet til eiendom. Motsatt mener de at IAS 17-kriteriene ikke er et godt estimat for konsumeringen av de økonomiske fordelene når den underliggende eiendelen i leieavtalen ikke er en eiendom.

Det gjøres også oppmerksom på at selv om jeg har omtalt leietaker ovenfor, så skal utleier også klassifisere leieavtalene etter samme modell som presentert over.

## Oppsummert

Detaljer knyttet til det nye høringsutkastet har vært løpende kommentert av meg i tidligere utgaver av denne spalten og jeg har denne gangen bare fokusert på det jeg finner som et meget underlig forslag til skille i regnskapsføringen av leieavtaler.

Det er mange synspunkter på hvorvidt leieavtaler skal balanseføres eller ikke, samt til hvilken verdi, men det lar jeg ligge denne gangen. Har en imidlertid valgt ett prinsipp for regnskapsføring av leieavtaler, bør det etter min oppfatning følges fullt ut. Klassifiseringen bør være lik uavhengig av om det er leie av eiendom eller leie av andre anleggsmidler. Her blir skillet prinsipielt kunstig og skaper også noen grensetilfeller der leieavtalen omfatter både eiendom og eiendeler som ikke klassifiseres som eiendom. Som en kuriositet ser vi at IASB ikke har klart å sette navn på de ulike typene leieavtaler. Man kan jo undre på hvorfor....



*TYPE A OG TYPE B: I det nye høringsutkastet deles leieavtaler i type A og type B leieavtaler.*

## Partnere søkes!

Velrenommert revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med sterk internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med Partnere/Senior Managere som ønsker å bli med på videreutviklingen av selskapet.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Bill.mrk. 1/2013-5

3 Fritt oversatt av artikkelforfatter.