

«Alle» leieavtaler i balansen

IASB er i ferd med å ferdigstille ny standard om leieavtaler. Formålet med denne **artikkelen er kort å redegjøre for hovedinnholdet i ny standard, som vil innebære** betydelig praksisendring for leietakere.

Artikkelen er forfattet av:



Dr. Oecon og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY



Statsautorisert revisor
Per Magne Hansen
EY

Endelig standard i løpet av høsten

I flere år har vi kunnet lese om *International Accounting Standards Board* (IASB) og *Financial Accounting Standards Board* (FASB) sitt arbeid med å utarbeide en ny leieavtalestandard. Etter at prosjektet ble satt på IASBs agenda i 2006, er det utgitt ett diskusjonsnotat og to høringsutkast. «Kongstanken» i prosjektet har hele tiden vært at alle leieavtaler skal reflekteres i balansen. Prosjektet har vært mye debattert og kritisert, men IASB har stått fast ved at balansen i større grad vil vise et selskaps tilgjengelige ressurser og eksisterende forpliktelser dersom også operasjonelle leieavtaler balanseføres i leietakers regnskap. Den endelige standarden baserer seg på dette utgangspunktet, og det forventes at den vil ferdigstilles i løpet av høsten i år.

Til tross for en ambisjon om å utgi to identiske standarder, har ikke IASB og FASB klart å enes om alle spørsmål, og derfor vil det fortsatt være avvik mellom hvordan leieavtaler skal regnskapsføres etter IFRS og US GAAP¹.

Dagens regler i IAS 17 *Leieavtaler* for utleiere vil i det vesentligste videreføres i ny standard. Den følgende omtalen fokuserer derfor på de nye reglene for leietakere.

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av dr. oecon, statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte og statsautorisert revisor Per Magne Hansen.

Virkeområde

Virkeområdet til ny standard er i stor grad sammenfallende med virkeområdet til IAS 17, men enkelte justeringer gjøres. For eksempel faller avtaler om lisensiering, som ikke innebærer rettighet til eksklusiv bruk av eiendelen, utenfor virkeområdet til IAS 17, mens leietakere etter ny standard vil kunne velge som prinsipp å regnskapsføre kontrakter om leie av alle typer immaterielle eiendeler under ny standard. Videre vil, i motsetning til etter IAS 17, leie av investeringseiendom omfattes av ny standard, og alle avtaler om leie av biologiske eiendeler faller utenfor ny standards virkeområde – etter IAS 17 gjelder unntaket om biologiske eiendeler kun finansielle avtaler.

Modell

I 2013-høringsutkastet foreslo IASB at leietakere skulle skille mellom to typer leieavtaler. Det forslaget har de forkastet og i stedet vil en felles modell gjelde for alle leieavtaler. Modellen kan kort oppsummeres som følger:

1. Bruksrettighetene som er iboende i en leieavtale, skal balanseføres som eiendeler og tilhørende betalingsforpliktelser skal regnskapsføres som gjeld. Ved førstegangsinnregning måles eiendelene og forpliktelsene til nåverdien av «minimumsbetalinger».
2. Eiendelene skal avskrives og forpliktelsenes renteelement skal periodiseres over leieperioden.
3. I kontantstrømpoppstillingen skal leiebetalingsene deles i to – nedbetaling av

hovedstol, skal presenteres som finansieringsaktivitet, mens rentebetaling skal presenteres enten som drifts- eller finansieringsaktivitet.

IASB har erkjent at modellen vil være uforholdsmessig dyr og kompleks å etterleve for alle leieavtaler. Det er derfor besluttet at det ikke er nødvendig å balanseføre leieavtaler med varighet på 12 eller færre måneder. Leie av «små» eiendeler, sånn som pc-er og kontorinventar, trenger heller ikke balanseføres. Hva som skal anses å være «små» eiendeler, er ikke endelig avklart, men da IASB diskuterte omfanget av dette unntaket, brukte de USD 5000 som terskel.

Leieavtalebegrepet

En leieavtale blir i utgangspunktet definert på samme måte som i IAS 17 og IFRIC 4 *Fastsettelse av hvorvidt en avtale inneholder en leieavtale*. For å være en leieavtale må oppfyllelse av avtalen være avhengig av bruken av en eller flere særskilte eiendeler og avtalen må overdra en rettighet til å kontrollere bruken av eiendelen(e). Det gjøres imidlertid noen justeringer når det gjelder forståelsen av disse to egenskapene. For eksempel innføres det en fordelsterskel når en skal vurdere om utleier kan oppfylle avtalen uten å bruke en bestemt eller flere bestemte eiendeler. Med andre ord skal det vurderes ikke bare om utleier kan bytte eiendeler i avtalen, men også om leietaker vil kunne ha fordel ved et slikt bytte. Dette vil innebære krav om økt aktsomhet i vurderingen av om oppfyllelsen avhenger av en særskilt eiendel.

¹ For mer informasjon om ny standard, herunder forskjeller mellom IFRS og US GAAP, se publikasjonen «New standard on leases is taking shape», tilgjengelig fra [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-leases-apr2015/\\$File/EY-applying-leases-apr2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-leases-apr2015/$File/EY-applying-leases-apr2015.pdf) (april 2015).

En annen endring er at mens en kontrakt kan oppfylle kontrollkriteriet i IFRIC 4 ved at leietakeren får det vesentligste av produksjonen eller andre fordeler fra eiendelen uten å kontrollere bruken av den, vil ny standard kreve at leietakeren samtidig kontrollerer bruken av eiendelen for at kontrakten skal være en leieavtale.

Ovenstående tilsier at avtaler som etter gjeldende praksis anses å være leieavtaler etter IAS 17 i stor grad også vil bli å anse som leieavtaler etter ny standard. Men som nevnt gjøres det enkelte «nyanseringer» i definisjonen av leieavtaler som nødvendigvis vil medføre at avtaler som etter gjeldende praksis ikke regnskapsføres som leieavtaler, skal balanseføres etter ny standard, mens i andre tilfeller kan avtaler som etter dagens praksis anses å være leieavtaler, falle utenfor leieavtaledefinisjonen i ny standard.

Leiebetalinger

Leiebetalinger som skal inngå i beregningen av forpliktelsen og eiendelen, vil være vederlag fra leietaker til utleier for rettigheten til å bruke den underliggende eiendelen

over leieperioden. Kun det som blir definert som minimumsbetalinger, skal inngå:

1. Faste leiebetalinger, fratrukket insentiver fra utleier.
2. Variable leiebetalinger som avhenger av en indeks eller sats (rate).
3. Utøvelsesprisen i en kjøpsopsjon dersom det er rimelig sikkert at leietaker kommer til å utøve denne.
4. Gebyr for å terminere avtalen dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil utøve en rett til å terminere avtalen før den utløper.
5. Forventet restverdi som leietaker skal betale.

Betalinger som avhenger av en indeks eller sats (rate), skal estimeres ved å bruke indeksen eller satsen gjeldende på balansedagen. Det vil ikke bli krav om å estimere hvordan indekser og satser vil utvikle seg i fremtiden. Derimot skal de variable betalingene re-estimeres når indeksbetalingene endres. En avtale kan for eksempel angi at betalingene skal justeres hvert andre år for å reflektere inflasjonen. I så fall skal leietakere ikke estimere inflasjonsjusteringen løpende, men

hvert andre år når justeringen faktisk gjøres. Andre variable leiebetalinger enn de som varierer med en indeks eller sats, inngår ikke i minimumsbetalinger.

Etterfølgende måling

IASB har besluttet at leieavtaleforpliktelsen skal måles til amortisert kost i etterfølgende perioder, på samme måte som andre finansielle forpliktelser. Dette betyr at leietakere skal innregne en rentekostnad basert på renten som er brukt for diskonteringsformål ved førstegangsinnregning. Det vil si renten implisitt i leieavtalen, eller dersom denne ikke kan identifiseres, foretakets marginale lånerente. Både renten implisitt i leieavtalen og foretakets marginale lånerente vil normalt være sammenfallende med tilsvarende størrelser under IAS 17.

I motsetning til etter IAS 17, skal diskonteringsrenten revurderes dersom leieavtalen blir gjenstand for en modifisering, leieperioden endres eller dersom forventningen knyttet til leietakers utøvelse av en kjøpsopsjon endres. Den revurderte diskonteringsrenten skal benyttes ved måling av forpliktelsen, og den tilhørende eiende-



KOMBINER JOBB OG STUDIER

Etterutdanning for autoriserte regnskapsførere

Oppstart høsten 2015
bi.no/regnskap

Trenger du å fylle på med etterutdanning? Vi har mange kurs du kan ta som nettstudier. Fordelen ved å ta dette på BI er at du får studiepoeng for utdanningen.

Mangler du autorisasjonen?

BI er Norges største tilbyder av økonomiske og administrative fag og har utdanningen du trenger for å bli autorisert regnskapsfører eller registrert revisor.

Spesialiser deg i skatte- og avgiftsrett

I samarbeid med Skatteetaten tilbyr vi et masterstudium som går i dybden på problemstillinger som utfordrer skattepraktikeren i hverdagen.

TYNGDEN DU TRENGER





LEIEAVTALE: For å være en leieavtale må oppfyllelse av avtalen være avhengig av bruken av én eller flere særskilte eiendeler og avtalen må overdra en rettighet til å kontrollere bruken av eiendelen(e).

len skal justeres tilsvarende som effekten av den revurderte renten på forpliktelsen. Eiendelen kan imidlertid ikke reduseres til et lavere beløp enn null og eventuell restverdi skal derfor resultatføres.

Leieavtaleeiendelene skal avskrives over det korteste av leieperioden og eiendelens utnyttbare levetid ved å bruke prinsippene i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og IAS 38 *Immaterielle eiendeler*.

I resultatregnskapet får dermed leietakere både en avskrivningskostnad og en rentekostnad. Avskrivningskostnaden blir som utgangspunkt fordelt lineært over leieperioden, mens rentekostnaden beregnes med en konsistent rente på gjenværende forpliktelse. I starten av leieperioden blir rentekostnaden høyere enn mot slutten. Konsekvensen er at regnskapet vil vise et lavere resultat med ny modell i starten av leieperioden. EBITDA («Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization») vil derimot bli høyere fordi både avskrivningskostnad og rentekostnad holdes utenfor. I dag inkluderes kostnaden fra operasjonelle leieavtaler i EBITDA.

Tilsvarende som for finansielle leieavtaler under IAS 17, skal leasingeiendelene testes for verdifall ved å bruke kravene i IAS 36 *Verdifall på eiendeler*. Dette kan potensielt vesentlig endre tidspunktet for innregning av kostnader fra leieavtalene.

Noteopplysninger

Ny standard vil kreve noteopplysninger som gjør regnskapsbrukerne i stand til å vurdere beløp, tidspunkt og usikkerhet i kontantstrømmene. Det innebærer at det er en rekke konkrete størrelser som etter dagens praksis ikke opplyses om, som skal opplyses om etter ny standard.

Denne informasjonen skal presenteres i egen note og fortrinnsvis i tabellformat. I tillegg må leietakere gi kvalitativ informasjon som er relevant for å oppnå målsettingen nevnt ovenfor.

Leietakere vil også måtte inkludere leieavtaleforpliktelsen i forfallsanalysen som kreves etter IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger*.

Implementering og overgangsregler

I skrivende stund har ikke IASB besluttet når ny standard skal implementeres. Gitt de potensielt betydelige praktiske implikasjonene standarden forventes å ha, er det ikke urimelig å forvente at ikrafttredelsestidspunkt settes til tidligst 1. januar 2018.

IASB planlegger å gi enkelte særskilte overgangsregler, herunder at regnskapsføringen for leieavtaler som er finansielle etter IAS 17 og åpne på implementeringstidspunktet skal videreføres, mens at en kan velge mellom full eller «modifisert» retrospektiv implementering for leieavtaler

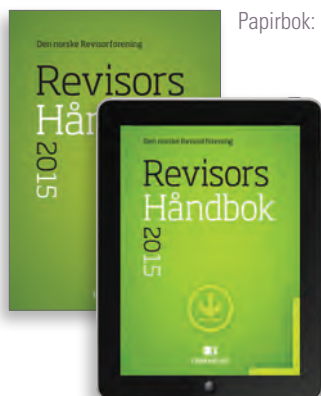
som er operasjonelle etter IAS 17. Den modifiserte metoden innebærer blant annet at sammenligningstallene ikke omarbeides.

Avsluttende kommentarer

Når operasjonelle avtaler skal balanseføres hos leietaker, er det tale om en grunnleggende og prinsipiell omlegging av regnskapspraksis. Med unntak av avtaler som er finansielle, har det aldri tidligere vært aktuelt å regnskapsføre gjensidig uoppfylte avtaler, og et interessant spørsmål er om ny leieavtalestandard er et første steg på veien mot langt større innslag av regnskapsføring av gjensidig uoppfylte avtaler, herunder tradisjonelle tjenesteleveranseavtaler.

Ettersom leie er en finansieringsform som er utbredt i mange bransjer, vil ny leieavtalestandard få betydning for mange regnskapsprodusenter, og dermed mange regnskapsbrukere. Standarden vil medføre betydelige balanseutvidelser for mange, noe som vil påvirke en rekke nøkkeltall, og potensielt også har betydning for oppfyllelsen av betingelsene i inngåtte låneavtaler. Det er derfor sentralt at selskaper på et så tidlig tidspunkt som mulig vurderer innholdet i den forventede nye standarden samt eventuelle utslag i selskapenes regnskaper, for på den måten å kartlegge eventuelle behov for å innlede samtaler med utleiende, banker og andre brukere for å unngå utilsiktede utslag av ny standard.

AKTUELLE TITLER FRA FAGBOKFORLAGET



Papirbok: Kr 1099,-

E-bok: Kr 1369,-
(inkl. mva)

Revisors Håndbok 2015

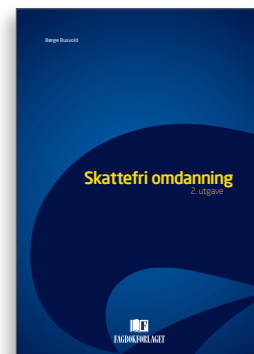
En samling av lover, forskrifter, regler mm. som er viktig i regnskap og revisjon. Ajour per årsskiftet 2014/2015.



kr 859,-

IFRS på norsk

Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) på norsk i konsolidert form. 6. utgave oppdatert per 14. november 2014.



kr 369,-

Skattefri omdanning

Boken behandler praktiske spørsmål som oppstår ved skattefri omdanning og belyser skattemyndighetenes praksis. Denne 2. utgaven er lik 1. utgave, men uten e-bok.



kr 499,-

Slagkraftige møter

Praktisk oppslagsbok med visuelle verktøy og enkle metoder som skaper dynamikk, fokus og retning på møtet.



kr 395,-

Avtaler med aksjeeiere mv.

Aksjelovens § 3-8 og den praktiske anvendelsen av reglene behandles i veiledningen av Stig Berge og Lars Eirik Gåseide Røsås, advokater i Advokatfirmaet Thommessen. Denne 3. utgaven er lik 2. utgave, men uten e-bok.



kr 395,-

Bokføringsloven

En praktisk veiledning i bokføringsreglene med konkrete eksempler og gjengivelse av lov, forskrift og uttalelser om god bokføringskikk. 9. utgave mars 2015.



kr 499,-

Egenkapitaltransaksjoner

En oversikt over transaksjoner mellom et foretak og dets eiere, vurdert regnskapsmessig, skattemessig og selskapsrettslig. Revisors erklæringer er omtalt. Denne 6. utgaven er lik 5. utgave, men uten e-bok.



kr 899,-

Bokføringsloven

Med kommentarer til lov, forskrifter og god bokføringskikk av Jan Terje Kaaby, rådgiver i Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF). 2. utgave kommer juni 2015.



kr 349,-

Rekrutterings- og intervjuetknikk

Praktisk bok om bruk av effektive rekrutteringsmetoder. Ole I. Iversen har nylig fått «Juryens pris» under Konsulentprisen 2015.



facebook.com/fagbokforlaget

e-post: ordre@fagbokforlaget.no

telefon: 55 38 88 00

fagbokforlaget.no



FAGBOKFORLAGET