

## IFRS 16 Leases:

# Ny regnskapsstandard for leieavtaler

**International Accounting Standards Board (IASB) publiserte i januar 2016 ny standard for leieavtaler (IFRS 16 Leases).** Standarden krever at leietaker balansefører eiendeler og gjeld for de fleste leieavtaler.



Artikkelen er forfattet av:

Siviløkonom/Statsautorisert revisor  
**Lars Ragnar Vigdel**  
Partner EY Financial Accounting Advisory Services (FAAS)  
Innholdet i artikkelen gir uttrykk for artikkelforfatterens personlige synspunkter.

Operasjonell leiekostnad vil bli erstattet av avskrivninger og rentekostnader tilsvarende som for finansielle leieavtaler etter dagens standard (IAS 17 *Leieavtaler*).

Dette vil påvirke flere sentrale nøkkeltall som for eksempel gjeldsgrad, avkastning på sysselsatt kapital (return on capital employed; ROCE) og fortjeneste før rentekostnader, skatt, avskrivninger og amortisering (earnings before interest, tax, depreciation and amortisation; EBITDA). For utleier er det små endringer i forhold til dagens regnskapsstandard.

IASB ga ut standarden etter et samarbeidsprosjekt med den amerikanske standardsetteren, FASB. FASB har ikke publisert sin standard enda, men denne forventes også å kreve at de fleste leieavtalene skal balanseføres. IASB og FASB fattet ulike beslutninger etter høringsrundene, slik at det vil være forskjeller mellom de to standardene. FASB vil ha to ulike modeller for hvordan leietaker skal behandle kontraktene i resultatregnskapet, avhengig av om de etter dagens standard ville vært å anse som finansielle eller operasjonelle leieavtaler.

I denne artikkelen vil fokus være på IASBs versjon av ny standard, men hva gjelder definisjonen av leieavtaler forventes det

ikke å være forskjeller mellom IASB og FASB sine standarder.

Den nye standarden må tas i bruk fra regnskapsåret 2019. Tidlig implementering vil være mulig så fremt den nye standarden for inntektsføring, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, tas i bruk samtidig med, eller før, *IFRS 16 Leases* tas i bruk. Tidlig anvendelse forutsetter også at EU har godkjent standarden.

Jeg vil i det følgende kort gjennomgå noen sentrale elementer og problemer med gjeldende regnskapsstandard. Deretter vil jeg gjennomgå hovedreglene i den nye standarden. Til slutt går jeg nærmere inn på definisjonen av en leieavtale og den vanskelige grensedragningen mellom leie av eiendel og kjøp av tjenester gjennom en del eksempler.

### Gjeldende regnskapsstandard

Gjeldende IFRS standard for leieavtaler, *IAS 17 Leases* (revidert i 1997 og 2005), har vært gjenstand for kritikk så lenge den har eksistert. Regnskapsbrukerne har hatt en forventning om at reelle finansieringsavtaler generelt skal balanseføres, og at ulike selskapers balanser skal være sammenlignbare. Dette har på langt nær vært tilfellet, og det har lenge vært enighet om at en omlegging må til. Høringsrundene har imidlertid vist at det har vært veldig ulike syn på retningen og modellen IASB nå har valgt.

### Finansielle og operasjonelle leieavtaler

*IAS 17 Leieavtaler* skiller mellom finansielle leieavtaler og operasjonelle leieavtaler. Finansielle leieavtaler defineres i standarden som avtaler som reelt overfører de vesentligste risikoene knyttet til eierskapet til en eiendel fra leverandøren til kunden.

Slike leieavtaler balanseføres og avskrives slik at kunden får tilnærmet samme regnskapsføring som om eiendelene i stedet ble kjøpt direkte og finansiert med lån. Operasjonelle leieavtaler balanseføres ikke og leiebetalingerne kostnadsføres over leieperioden. Brukernes behov for informasjon om de ulike leieavtalene dekkes gjennom krav til noteinformasjon.

### Problemer med gjeldende standard

Et hovedproblem med gjeldende regnskapsstandard har vært at mange avtaler som de fleste oppfatter som reelle finansieringsavtaler ikke har vært klassifisert som finansielle, men som operasjonelle leieavtaler.

Videre har utviklingen fra resultatorientering, med vekt på underliggende transaksjoner, til balanseorientering, med vekt på eiendels- og gjeldsdefinisjoner, medført at flere mener at ulike typer kontraktsmessige rettigheter egentlig representerer eiendeler som bør balanseføres.

Mange sentrale nøkkeltall beregnes ut fra balansestørrelse og sysselsatt kapital. Dette skaper et betydelig iverksettende press for å få forpliktelser ut av balansen, noe som øker behovet for anti-omgåelsesregler i en standard for leieavtaler.

### Ny regnskapsstandard

#### Hva er en leieavtale?

Etter IFRS 16 er en leieavtale en kontrakt, eller del av en kontrakt, som overfører retten til å bruke den underliggende eiendelen for en periode mot vederlag. For å bli klassifisert som leieavtale må kontrakten overføre retten til å kontrollere bruken av en identifisert eiendel.



# Er du interessert i verdi- papirmarkedet og finansiell rapportering (IFRS)?

- og klar for nye faglige utfordringer?

Vi har ledig en fast stilling som spesialrådgiver/  
seniorrådgiver/rådgiver ved seksjon for prospekt  
og finansiell rapportering.

Stillingen innebærer arbeid knyttet til kontrollen med  
finansiell rapportering for børsnoterte selskaper.



For mer informasjon, kontakt seksjonssjef Christian Falkenberg Kjøde,  
tlf. 22 93 99 46 eller tilsynsrådgiver Tine Svae, tlf. 22 93 97 84.

**Les stillingsannonsen på [www.finanstilsynet.no/jobb](http://www.finanstilsynet.no/jobb)**

Finanstilsynet arbeider for at finansinstitusjoner og finansmarkeder fungerer trygt og effektivt til beste for samfunnet og brukerne av finansielle tjenester. Vi er 270 medarbeidere og holder til i moderne lokaler i Oslo sentrum.

**LinkedIn: [Finanstilsynet \(FSA Norway\)](#)**

**FINANSTILSYNET**  
THE FINANCIAL SUPERVISORY  
AUTHORITY OF NORWAY

# Regnskap

Den identifiserte eiendelen kan også være en del av en eiendel, så fremt denne delen er fysisk distinkt, for eksempel en etasje i et bygg. En kontrakt for kjøp av kapasitet eller del av en eiendel som ikke er fysisk distinkt, for eksempel deler av kapasiteten i en fiberoptisk kabel, vil normalt ikke være en identifisert eiendel (så fremt kjøpt kapasitet ikke representerer de aller vesentligste økonomiske fordelene ved bruken av eiendelen i avtaleperioden).

En kontrakt overfører retten til å kontrollere bruken av en identifisert eiendel dersom kunden gjennom leieperioden har rett til å (1) motta så godt som alle de økonomiske fordelene fra bruken av den identifiserte eiendelen; og (2) bestemme bruken av den identifiserte eiendelen (bestemme hvordan og til hvilket formål eiendelen brukes).

Å avgjøre i hvilke tilfeller kunden har rett til å kontrollere bruken av en identifisert eiendel, vil kunne kreve utstrakt bruk av skjønn. Dette gjelder særlig for kontrakter som inneholder et betydelig element av tjenesteleveranser. Selv om den nye standarden inneholder nye kriterier for å avgjøre hvorvidt en kontrakt utgjør en leieavtale, vil trolig det store flertallet av avtaler gi tilsvarende konklusjoner som det de gjør etter dagens standard. Det er imidlertid verdt å merke seg at etter dagens standard er det kun finansielle leieavtaler som får en annen behandling i resultatoppstillingen og balansen om man skulle komme til at det er tale om en leieavtale og ikke et kjøp av tjenester. Operasjonelle leieavtaler anses etter dagens standard som gjensidig uoppfylte kontrakter, tilsvarende som kjøp av tjenester, slik at det kun vil være kategoriseringen og omtalen i noter til regnskapet som er forskjellig. Således kan det tenkes at mange selskaper ikke har vurdert alle kontrakter like nøye opp mot definisjonene. Jeg kommer nærmere tilbake til definisjonen av en leieavtale med flere eksempler i eget avsnitt nedenfor.

Mange kontrakter inneholder avtale om leveranse av andre produkt- eller tjenesteleveranser i tillegg til leien av en eiendel (for eksempel vedlikeholdstjenester). For disse kontraktene skal ikke-leiekomponenten regnskapsføres separat fra leiekomponenten. Utleier skal følge allokeringreglene i IFRS 15 for å fordele vederlaget mellom komponentene. Leietaker kan velge å inkludere begge komponentene i leiekomponenten. Det er i så fall et prinsippvalg og valget gjøres pr. klasse av

underliggende eiendeler. Leietakere som ikke velger denne løsningen, må allokere vederlaget i kontrakten mellom de to komponentene, basert på relative priser når disse komponentene selges separat. For leietakere som velger ikke å skille ut service-elementet, vil nøkkeltall som sysselsatt kapital, gjeldsgrad samt avkastning på sysselsatt kapital svekkes mens EBITDA vil øke.

## Rett til bruk-modellen

Modellen for regnskapsføring av leieavtaler som IASB nå innfører, representerer en helt ny tilnærming til hva som er eiendeler og gjeld i et selskaps balanse hos leietaker. Hittil har startpunktet vært leieforpliktelsen (gjelden) selskapet har påtatt seg og hvorvidt denne representerer finansiering av en tilhørende eiendel, mens fokuset fremover blir hvorvidt avtalen gir leietaker en rett til å bruke en eiendel i avtaleperioden. Rett til bruk-eiendelen utgjør en egen eiendel som skal balanseføres med tilhørende gjeld, representert ved nåverdien av leiebetalinger over leieperioden. Disse eiendels- og gjeldspostene skal presenteres separat fra andre eiendeler og gjeldsposter enten i balansen eller i noter til regnskapet.

## Leie av eiendel eller kjøp av tjeneste

Grensedragningen mellom finansiell og operasjonell leie bortfaller med ny standard. Som nevnt ovenfor, vil imidlertid den vanskelige vurderingen av hvilke avtaler som gir kunden en rett til å bruke en eiendel (leiekontrakt) og hvilke som representerer kjøp av tjenester, bli mye viktigere med ny standard. Kontrakter for kjøp av tjenester vil fortsatt representere såkalte gjensidig uoppfylte kontrakter, hvor leveringen anses å skje etter hvert som tjenesten ytes av leverandøren og konsumeres av kunden. Leieavtaler derimot, vurderes oppfylt når kunden får eiendelen stilt til sin disposisjon (får kontroll over bruken av eiendelen). Merk imidlertid at det kun er for leietaker (kunden) ytelsen anses oppfylt på dette tidspunktet, mens utleier (leverandøren) skal følge prinsippene i IFRS 15 for regnskapsføring av inntekt.

Ett problem med en slik grensedragning er at det i praksis ofte er veldig små nyanser mellom avtaler som representerer kjøp av tjenester og avtaler som representerer en rett til å bruke en eiendel. Dette vil særlig være tilfellet for leieavtaler som er korte i forhold til den forventede økonomiske levetiden til eiendelen. De regnskapsmessige konsekvensene blir imidlertid store.

Man risikerer således både at regnskapsstandarden medfører at partene vil bruke unødvendig mye administrative ressurser på strukturering av avtaler, og at avtaler med tilnærmet lik risiko og økonomisk substans får ulik regnskapsføring.

## Regnskapsføring hos leietaker

### Førstegangsinnregning

Leietaker skal innregne forpliktelsen til å betale leie samt en tilhørende rett-til-bruk-eiendel for bruk av den underliggende eiendelen over leieperioden. Leieforpliktelsen måles til nåverdien av leiebetalinger over leieperioden. Rett til bruk-eiendelen måles ved førstegangsinnregning til en verdi lik leieforpliktelsen, justert for forskuddsbetalinger, mottatt støtte, leietakers direkte kostnader med å inngå avtalen (for eksempel provisjoner) samt et estimat på fjernings- og oppryddingsforpliktelser.

Det er kun minimumsforpliktet vederlag som skal inngå i balanseført verdi. Forlen-gelsesopsjoner og utkjøpsopsjoner skal kun inkluderes dersom det på tidspunktet for oppstart av avtalen er rimelig sikkert (reasonably certain) at leietaker vil utøve opsjonene. Variable leiebetalinger skal kun medregnes dersom de i realiteten fremstår som faste. Variable leiebetalinger som er knyttet opp mot en indeks (for eksempel konsumprisindeksen), skal imidlertid inkluderes. Restverdigarantibetalinger som leietaker har forpliktet seg til overfor utleier, skal inkluderes i den grad de forventes betalt.

Det er gitt et par unntak fra hovedregelen om balanseføring av leieavtaler. For avtaler av 12 måneders varighet eller kortere, kan leietaker velge ikke å balanseføre, men i stedet regnskapsføre avtalene etter en metode tilsvarende dagens regler for operasjonelle leieavtaler. Denne løsningen er et prinsippvalg og gjøres pr. klasse av underliggende eiendeler. Leietaker har også anledning til å gjøre et tilsvarende prinsippvalg for leieavtaler der verdien av den underliggende eiendelen er lav. Dette valget gjøres leieavtale for leieavtale.

### Etterfølgende måling

Leieforpliktelsen måles i etterfølgende perioder til amortisert kost. Leietaker øker leieforpliktelsen for å reflektere diskonteringseffekten, og reduserer leieforpliktelsen med leiebetalingene. Den tilhørende rett til bruk-eiendelen måles og avskrives i samsvar med kravene i *IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr*. For leietakere som avskriver rett til bruk-eiendelen lineært, vil sum-

men av rentekostnaden på leieforpliktelsen og avskrivninger på rett til bruk-eiendelen generelt medføre en høyere total periodekostnad tidlig i leieperioden enn under dagens regnskapsføring av operasjonelle leieavtaler. Leietakere skal måle leieforpliktelsen på nytt dersom bestemte hendelser inntreffer (for eksempel endring i leieperiode eller endring i variabel leie som følge av endringer i en indeks eller sats), og generelt føre endringen som en justering mot rett-til-bruk eiendelen.

Under enkelte gitte betingelser skjer etterfølgende måling på alternative måter i samsvar med *IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr* og *IAS 40 Investeringseiendom*.

Rett til bruk-eiendeler vil være gjenstand for nedskrivningstesting i samsvar med *IAS 36 Verdifall på eiendeler*.

#### Presentasjon

Rett til bruk-eiendeler presenteres enten atskilt fra andre eiendeler i selskapets balanse eller spesifiseres i note. Tilsvarende presenteres leieforpliktelser atskilt fra andre forpliktelser enten i balansen eller i noter. Avskrivninger og rentekostnader kan ikke presenteres på samme linje i resultatoppstillingen. I kontantstrømoppstillingen presenteres den delen av leiebetalingen som reduserer leieforpliktelsen, innenfor kontantstrømmer til finansieringsaktiviteter; renteelementet presenteres i samsvar med valgt regnskapsprinsipp etter *IAS 7 Oppstilling over kontantstrømmer*.

#### Regnskapsføring hos utleier

##### Førstegangsinnregning

Regnskapsføringen hos utleier er i det store og hele uendret i forhold til dagens standard for leieavtaler (*IAS 17 Leieavtaler*). Det innebærer at utleier fortsatt vil skille mellom de to typene av leieavtaler i dagens standard, operasjonelle og finansielle leieavtaler.

For operasjonelle leieavtaler vil utleier fortsatt balanseføre den underliggende eiendelen.

For finansielle leieavtaler vil utleier fraregne den underliggende eiendelen og innregne en nettoinvestering i leieavtalen på samme måte som etter dagens standard. Eventuell gevinst ved salg av eiendelen vil innregnes ved oppstart av leieavtalen.

##### Etterfølgende måling

For operasjonelle leieavtaler inntektsfører utleier leieinntekter enten lineært, eller systematisk på annen måte dersom det anses mer representativt for hvordan de økonomiske fordelene i avtalen forbrukes.

For finansielle leieavtaler inntektsfører utleier renteinntekter på nettoinvesteringen i leieavtalen, og reduserer nettoinvesteringen med mottatte leibeløp. Nettoinvesteringen i leieavtalen er gjenstand for fraregnings- og nedskrivningskravene i *IFRS 9 Finansielle instrumenter*.

#### Salg og tilbakeleietransaksjoner

Salg- og tilbakekjøpsavtaler følger reglene for inntektsføring i *IFRS 15*. Dersom overføringen av den underliggende eiendelen tilfredsstillende kriteriene for inntektsføring i *IFRS 15*, vil transaksjonen bli regnskapsført som et salg og tilbakeleie både for utleier og leietaker. Dersom kriteriene i *IFRS 15* ikke er tilfredsstillende, vil transaksjonen regnskapsføres som finansiering både hos utleier og leietaker.



Vil du vite hvordan  
Vitari kan hjelpe ditt  
selskap med å  
**jobbe smartere?**



Merete

Marianne

merete.nilsen@vitari.no  
415 31 741

marianne.thielemann@vitari.no  
400 05 521

«Systemene skal ikke ta tid  
– de skal gi tid»

[www.vitari.no](http://www.vitari.no)

«Selger»/leietaker fortsetter i slike tilfeller å balanseføre eiendelen og innregner en forpliktelse tilsvarende det overførte beløpet, mens «kjøper»/utleier bare innregner en finansiell eiendel tilsvarende det overførte beløpet. «Kjøper»/utleier innregner følgelig ikke den underliggende eiendelen.

## Overgangsregler

Den nye standarden tillater leietakere enten å foreta en full retrospektiv eller en modifisert retrospektiv tilnærming, med ulike forenklinger, for leieavtaler som eksisterer ved overgangen til ny standard.

## Nærmere om definisjonen av en leieavtale

### Identifisert eiendel

I den nye standarden starter man med å vurdere om det er tale om en identifisert eiendel. Eiendelen kan være eksplisitt eller implisitt angitt i avtalen. Selv om eiendelen er eksplisitt angitt, anses ikke kunden å ha en rett til å bruke den dersom leverandøren har en såkalt substansiell rett til å bytte ut eiendelen i avtaleperioden. Utgangspunktet er her at dersom leverandøren ikke er bundet til bruken av en spesifikk eiendel, er avtalen i realiteten en avtale om tjenesteleveranser, snarere enn en avtale om eiendelsbruk (leieavtale).

For at en substansiell rett skal foreligge, må leverandøren ha praktisk mulighet til å bytte ut eiendelen i leieperioden og ha en økonomisk fordel av retten til å bytte. Standarden er klar på at denne vurderingen skal foretas basert på forhold som eksisterer på tidspunktet for inngåelse av avtalen og at man ikke skal ta hensyn til fremtidige hendelser som på inngåelsestidspunktet ikke vurderes som sannsynlige. Det slås også fast at leverandørens rett eller plikt til å bytte eiendelen for å foreta reparasjoner, vedlikehold eller oppgraderinger ikke er til hinder for at kunden kan ha retten til å bruke eiendelen. Dersom kunden ikke relativt enkelt klarer («readily determine») å avgjøre om leverandøren har en substansiell rett til å bytte, vil det være en presumsjon for at retten ikke er substansiell. IASB har bevisst laget reglene slik at enkelte avtaler vil bli omklassifisert fra avtaler om tjenesteleveranser til leieavtaler. Her har nok risikoen for at partene skal sette inn pro forma-klausuler i avtalene vært avgjørende slik at reglene i realiteten fremstår som anti-omgåelsesregler. På tidspunktet for inngåelse av avtalen og i mangelen av historisk praksis, vil det i mange tilfeller være vanskelig for partene, inkludert revisorer og tilsynsmyndigheter, å

vurdere om retten til å bytte er reell eller pro forma. En høy terskel for når retten til å bytte anses som substansiell, kan gi utilsiktede konsekvenser i og med at det representerer en reell risiko for leietaker å ha en slik rett for utleier inne i avtalen, for eksempel dersom utleier velger å flytte et utsalgssted til et mindre egnet område, se eksempel 2 nedenfor.

IASB gir et eksempel (illustrerende eksempel 1B som ble utgitt sammen med standarden) der leverandøren har et stort antall tilnærmet like togvogner tilgjengelig. Vognene lagres hos leverandøren når de ikke er i bruk og leverandøren står fritt til å velge hvilke av vognene som til enhver tid skal brukes til oppfyllelse av avtalen med kunden. Avtalen i eksemplet synes imidlertid så vidt klart å være en tjenesteleveranse (transporttjeneste) at selv om man skulle ha kommet til at det ikke var en substansiell rett til å bytte eiendeler, ville man trolig uansett kommet til at kunden ikke kontrollerte bruken av eiendelen, se nærmere om kontroll på bruken nedenfor. I eksempel 2 til IFRS 16 derimot, har kunden en avtale om leie av et areal gulvplass til en mobil kaffekiosk på en flyplass. Flyplassoperatøren har rett til når som helst å endre på hvilket område kaffekiosken kan stå. For flyplassoperatøren vil det være begrensede kostnader med å endre område samtidig som fordelene kan være betydelige. Avtalen fremstår således som et tjenestekjøp.

Dersom man kommer til at det er tale om en identifisert eiendel, må man vurdere i hvilken grad kunden kontrollerer bruken av eiendelen i avtaleperioden. I denne vurderingen er det avgjørende om kunden mottar i hovedsak alle økonomiske fordeler fra bruken av eiendelen og om kunden har rett til å kontrollere bruken (hvordan og til hvilket formål) av eiendelen i avtaleperioden.

### Rett til de økonomiske fordelene fra bruken av en eiendel

Både direkte og indirekte verdiskapning fra eiendelen skal tas med i denne vurderingen. Men det er kun økonomiske fordeler fra **bruken** av eiendelen i leieperioden som skal tas med, ikke økonomiske fordeler knyttet til eierskapet til eiendelen. Følgelig skal ikke eventuelle skattefordeler som er knyttet til eierskapet, tas med, mens for eksempel grønne sertifikater knyttet til bruken av eiendelen skal tas med. Ved avtaler med variabel leie (for eksempel omsetningsavhengig leie hvor 10 % av omsetningen betales til eier som

del av leien) kunne man tenke seg at noen tolket dette som at den variable (10 %) delen var en økonomisk fordel for eier og at kun den faste delen (90 %) av de økonomiske fordelene ble ansett som en økonomisk fordel for leietaker (altså et slags nettosyn). For å unngå en slik tolkning av kriteriet rundt hvem som har rett til de økonomiske fordelene fra bruken, presiseres det eksplisitt i standarden at også den delen av omsetningen som genereres fra bruken av eiendelen, men som kontraktsrettslig «går videre til leverandøren (eller andre)» gjennom variabel leie, skal anses som *leietakers* økonomiske fordeler fra bruken av eiendelen. Merk imidlertid at variabel leie normalt ikke skal inngå i den balanseførte leieforpliktelsen (så fremt den ikke i praksis fremstår som fast; eventuelt avhenger av en indeks eller rente).

### Kontroll på bruken av en identifisert eiendel

IASB forventer at det for det store flertallet av avtaler vil være relativt enkelt å avgjøre hvorvidt det er kunden eller leverandøren som kontrollerer «hvordan og til hvilket formål» eiendelen brukes. For rene leieavtaler hvor det er en finansieringsinstitusjon som leier ut en eiendel (for eksempel biler) og for rene tjenesteleveranser hvor kunden ikke har noen form for innflytelse over hvilke eiendeler leverandøren bruker (for eksempel enkle transporttjenester), vil nok det være tilfellet.

Det er imidlertid også rundt dette kriteriet noen av de virkelig vanskelige skjønnsmessige vurderingene vil komme. Særlig i de tilfellene der «hvordan og til hvilket formål» eiendelen brukes er forhåndsbestemt, og hvor det dermed vil være få beslutninger partene forventes å ta i avtaleperioden, vil dette kunne bli vanskelig.

### Eksempler

Eksempler på kundens rettigheter knyttet til å kontrollere bruken kan være beslutningsmyndighet til å endre (a) hvilket produkt som produseres ved bruk av eiendelen (f.eks. om kunden vil bruke en container til lagring eller transport), (b) når varen eller tjenesten skal produseres (f.eks. når på døgnet man kjører et kraftverk), (c) hvor produksjonen skjer (for eksempel hvor utstyret brukes, hvor skipet skal seile), og (d) hvorvidt produksjonen skal skje og eventuelt hvor mange enheter som skal produseres (for eksempel om og hvor mye man skal produsere i et kraftverk). Av eksempler der avtalen ikke gir kunden myndighet til å påvirke «hvordan og til

hvilket formål», nevnes rettigheter begrenset til drift eller vedlikehold av eiendelen.

### *Fiberoptisk kabel og server/nettverkstjenester*

I illustrerende eksempler til IFRS 16 har IASB nevnt leie/tjenestekjøp knyttet til en fiberoptisk kabel (eksempel 3A og 3B) og server/nettverkstjenester (eksempel 10A og 10B). Eksemplene beskrives som henholdsvis leieavtaler og avtaler om kjøp av tjenester, avhengig av om det er kunden eller leverandøren som anses å ha retten til å beslutte «hvordan og til hvilket formål» eiendelene brukes. Eksemplet med fiberoptisk kabel illustrerer også hva som er en fysisk distinkt del av en eiendel.

I de tilfellene «hvordan og til hvilket formål»-eiendelen brukes er forhåndsbestemt, sier standarden at det skal anses som en leieavtale, dersom det er kunden som har designet eiendelen på en slik måte at bruken blir forhåndsbestemt.

Leverandørens rett eller plikt til å drifte og vedlikeholde eiendelen ses normalt på som en rett til å beskytte eiendelen, og ikke

som en rett knyttet til «hvordan og til hvilket formål» eiendelen brukes, selv om denne retten også vil være sentral i forhold til effektiv bruk av eiendelen. Dersom kunden ikke har vært involvert i å designe eiendelen på en måte som gjør at bruken blir forhåndsbestemt, vil imidlertid beslutninger knyttet til driften av eiendelen bli avgjørende. Standarden nevner som eksempel at dersom kunden kun kan spesifisere varen eller tjenesten som skal produseres fra en eiendel på **forhånd**, og ikke har beslutningsrettigheter i produksjonsperioden, har kunden samme rettigheter som enhver annen kunde som kjøper varen eller tjenesten. I slike tilfeller vil avtalene ikke anses som leieavtaler.

### *Leie av lastebil*

Illustrerende eksempel 5 til IFRS 16 gjelder leie av en lastebil. Leien i eksemplet er kortere enn 12 måneder og kunden kan dermed, selv om man konkluderer med at det er tale om en leieavtale, velge å føre dette på samme måte som etter dagens regler for operasjonelle leieavtaler. Resonnementene i eksemplet er imidlertid interessante og

illustrerer hvor lite som skal til i de tilfellene hvor det meste er forhåndsbestemt. Hva som skal fraktes og hvor det skal fraktes fra og til er forhåndsbestemt, slik at gjenstående beslutninger kun er knyttet til fart, rute, samt når og hvilke hamburgersjapper sjåføren skal stoppe på for å spise og hvile. I og med at det i eksemplet er kunden som har instruksjonsmyndighet over sjåføren som skal ta disse beslutningene, blir dette å anse som en leieavtale.

### *Transporttjenester på skip og leie av skip – strøm fra solcellepark*

Illustrerende eksempel 6A og 6B til IFRS 16 viser hvordan man kan resonnerer rundt to ulike avtaler knyttet til henholdsvis transporttjenester på skip og leie av skip. I tjenestetilfellet anses kunden å ha samme rettigheter som enhver annen kunde som transporterer noe på skipet. Dette til tross for at kontrakten tilsvarer hele transportkapasiteten til skipet. Tilsvarende viser illustrerende eksempel 9A, 9B og 9C til IFRS 16 hvordan man kan resonnerer rundt en kontrakt for kjøp av strøm fra en solcellepark. I 9A er det forhåndsbestemt



## Rettsdata Regnskap og revisjon

Det komplette arbeidsverktøy for revisor med dokumentmaler, sjekklister, faglitteratur og regelverk som kvalitetssikrer ditt arbeid.

**PRØVETILGANG**  
www.rettsdata.no

NOEN AV VÅRE SAMARBEIDSPARTNERE OG BIDRAGSYTERE



# Regnskap

«hvordan og til hvilket formål» parken skal benyttes og eieren av parken har ansvaret for driften av parken. Fordi kunden har designet parken, blir dette å anse som en leieavtale. I 9B har ikke kunden designet parken og vurderingen blir at avtalen anses som en tjenesteleveranse, mens i 9C er det tale om en leie som følge av at kunden bestemmer når, om og eventuelt hvor mye strøm som skal produseres.

I praksis vil det for velutviklede tjenester som båt-, helikopter- og flytransport formodentlig være relativt enkelt å avgjøre ut fra avtalen hvorvidt kunden har reservert identifiserte eiendeler som skal være til dennes disposisjon til enhver tid gjennom avtaleperioden, og således må behandle det som en leieavtale, eller om leverandøren står fritt til å optimalisere utnyttelsen av flåten og således selger transporttjenester. For rørledningstransport og leie av deler av kapasiteten i rør, elektriske eller fiberopptiske kabler og lignende forventes det også å være relativt enkelt å avgjøre om det er en fysisk distinkt del av en eiendel, eller en kapasitetsandel (på mindre enn full kapasitet) og dermed et tjenestekjøp. Dersom kunden gjennom avtalen kjøper hele kapasiteten til leverandøren, blir det vanskeligere å vurdere. Klausuler rundt hva kunden og leverandøren har rett til å gjøre med hensyn til eiendelenes verdiskapning og marginalutnyttelse blir her sentrale. Dersom leverandøren kan utvide kapasiteten og denne ikke selges til kunden, vil dette trekke i retning av at det skal vurderes som en tjeneste.

## Lete- og produksjonsborerigger

Etter det beskrevne faktumet for leterigger ble disse ansett som rettigheter til å bruke riggeren, mens det etter faktumbeskrivelsen for produksjonsboringsavtaler ble ansett som kjøp av tjenester. Disse eksemplene ble imidlertid trukket tilbake. IASB har ikke inkludert borerigger i de eksemplene som senere ble publisert, og heller ikke i de illustrerende eksemplene som ble utgitt sammen med standarden. For leie av rigger og kjøp av boretjenester synes det dermed foreløpig å være ulike oppfatninger om hvordan reglene vil slå ut. Det vil bli interessant å se hvordan de ulike avtalene om boretjenester blir tolket fremover.

Det er verdt å merke seg at IASB i standarden har slått fast at for en avtale som inngås av eller på vegne av en felleskontrollert ordning, som definert i IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger*, skal vurderingen foretas som om den felleskontrollerte ordningen



er kunden. Man skal altså vurdere hvorvidt den felleskontrollerte ordningen mottar hovedsakelig alle økonomiske fordeler fra bruken av eiendelen og har retten til å bruke eiendelen, ikke hvorvidt deltakerne enkeltvis tilfredsstiller disse kravene. Dette betyr blant annet at dersom deltakerne innarbeider eiendelene og gjeldspostene i den felleskontrollerte (drifts-)ordningen pro rata, må også leieavtalen slik den beregnes etter IFRS 16 tas inn pro rata. Om man vil få tilsvarende vurderinger i ulike former for sameier, vil formodentlig bli en vurdering basert på faktum i de aktuelle tilfellene.

## Avsluttende kommentarer

Etter over 20 år med til dels krass kritikk mot tradisjonelle måter å regnskapsføre leieavtaler på, har IASB omsider gitt ut en ny standard. IASB valgte å gå for en ny tilnærming til problemstillingen og den nye standarden innebærer en helt ny måte å regnskapsføre mange typer avtaler på. Kontrakter, også de som tradisjonelt har vært sett på som gjensidig uoppfylte kontrakter og således holdt utenfor balansen, må vurderes grundig med hensyn til om de gir kundene rettigheter til å bruke eiendeler.

For IASB har det vært en viktig målsetting med ny standard at brukerne lettere skal kunne sammenligne selskaper uten å måtte gjøre så mange justeringer som etter dagens standard. Videre var mye av kritikken mot gjeldende standard knyttet til at avtaler med tilnærmet lik risiko og økonomisk substans ble behandlet forskjellig. Når de avgjørende kriteriene på enkelte områder i den nye standarden blir små nyanser, som i eksemplene ovenfor, er det en risiko for at sammenlignbarheten og nytteverdien for brukerne i mange tilfeller ikke vil øke. Etter min vurdering vil det

fortsatt være stor sannsynlighet for at avtaler med tilnærmet lik risiko og økonomisk substans blir behandlet forskjellig. Sammenholdt med den ekstra kostnaden regnskapsprodusentene og brukerne påføres med den nye standarden, er jeg personlig usikker på om en kost-nytte-vurdering vil slå positivt ut.

Selv i tilfellene der to selskaper begge kommer til at avtalen skal anses som en leieavtale og balansefører verdien av vederlaget i denne, vil brukerne kunne måtte foreta justeringer i sine analysemodeller. Følgende eksempel kan være egnet til å illustrere dette: To selskaper leier nøyaktig lik type fly, og har således hatt samme antall seter tilgjengelig i regnskapsperioden (altså samme mulighet til å skape relevant resultatstørrelse, for eksempel EBITDA), men dersom den ene har en to års leieavtale og den andre har en ti års leieavtale, vil de få totalt forskjellige balansestørrelser (sysselsatt kapital). Følgelig må brukeren enten justere resultatstørrelsen eller balansestørrelsen for å gjøre selskapene sammenlignbare i sine beregninger.

## Revisjon og Regnskap

Digital  
siden  
nr. 5  
2003

