

# IFRS 16 – erfaringer og veien videre

Vi har i artikkelen delt erfaringer med implementering og de første rapporteringene i 2019 basert på IFRS 16. Artikkelen er en oppfølging av artikkelen «Praktisk implementering av IFRS 16» publisert i Revisjon og Regnskap 8–2018.



Statsautorisert revisor  
Terje Glesaaen  
Daglig leder Share Control AS



Statsautorisert revisor  
Serge Fjærvoll  
Partner KPMG

Artikkelen er basert på egne erfaringer, som leverandør av IFRS 16-systemer og konsulent for flere virksomheter, og gjennom intervjuer med utvalgte selskaper. Alle disse selskapene har benyttet eksterne leverandører for IFRS 16 programvare og har hatt en rekke rapporterende enheter med forskjellig valuta.

I første del av artikkelen oppsummerer vi erfaringer med implementering av IFRS 16.

I andre del av artikkelen har vi fokusert på den videre forvaltning og regnskapsføring av kontrakter etter IFRS 16, herunder regnskapsmessige utfordringer som selskaper kan forventes å møte fremover.

## Erfaringer

IFRS 16 har vært en omfattende regnskapsstandard å implementere for de selskapene vi har snakket med.

De fleste selskapene har ikke oversikt over ressursbruken, og av de som ville gi et anslag var det laveste anslaget et kvart årsverk (internt pluss eksternt).

Noen opplyste at det var mange personer og funksjoner involvert, både sentralt på konsernnivå og ute i enhetene. Selskapene har i begrenset grad anvendt eksterne regnskapsrådgivere, men tatt spørsmål opp med sin revisor og deltatt på eksterne kurs.

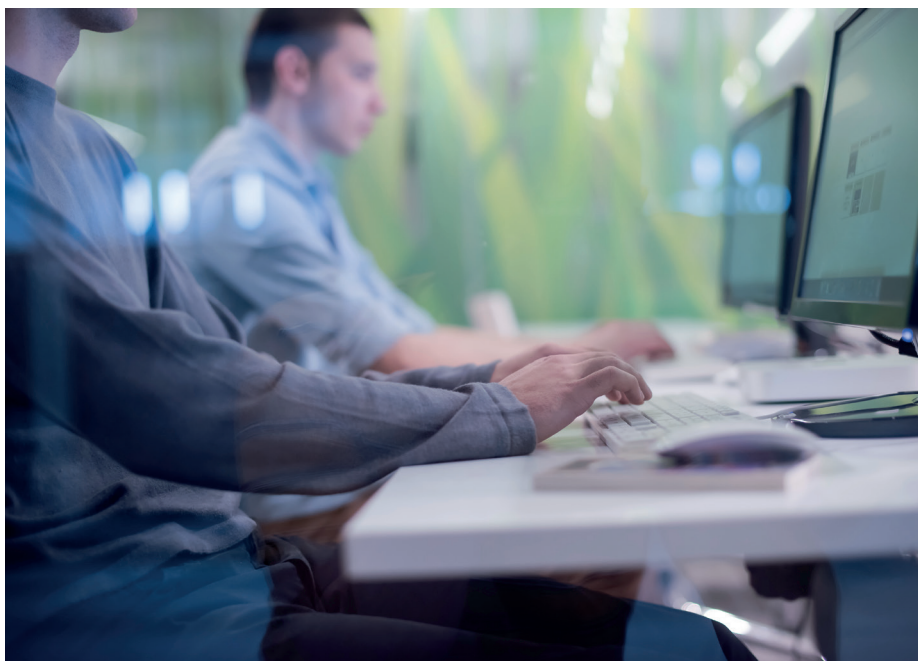
Alle selskapene vi snakket med hadde anskaffet eksternt utviklet programvare til kartlegging og beregninger. De opplevde at det skjedde endringer i systemene underveis og at ingen leverandører hadde ferdig utviklede løsninger. De som valgte integrert system, som ble videreutviklet spesielt for det aktuelle selskapet, brukte en del ressurser på kvalitetssikring samt at de måtte betale for utviklingen.

De fleste indikerer at ressursbruken totalt sett var høyere enn forventet.

## Organisering og opplæring

Alle selskapene vi snakket med hadde enten en prosjektgruppe, eller det ble gitt instruksjoner og veiledning fra konsern. Forretningsområder eller enheter fikk ansvaret for kartlegging og vurdering i større eller mindre grad. Noen leste kontrakter og gjorde beregninger på konsernnivå.

Flere av de intervjuede selskapene har en desentral rapporteringsstruktur hvor de baserer seg på rapportering fra datterselskaper. Vi oppfatter det slik at opplæring og forståelse av hva som skal rapporteres, har vært tidkrevende. IFRS 16 har effekter på mange rappor-



Vi oppfatter det slik at opplæring og forståelse av hva som skal rapporteres, har vært tidkrevende.

terende enheter og kan vanskelig legges inn «på toppen» i konsolideringen uten å fordeles på enhetene. På den annen side kan i mange tilfeller IFRS 16 ikke benyttes i lokale regnskaper. Å skille ut disse effektene setter krav til egne elimineringsenheter, journaler og egne konti.

Etter implementeringen er det behov for å registrere nye kontrakter og regnskapsføre endringer i kontrakter. Dette gir et kontinuerlig behov for fokus på IFRS 16 i organisasjonen.

### Implementeringsmetode og -valg

Alle vi har snakket med har brukt modifisert retrospektiv-metode. Det er for øvrig ingen klare fellesnevner for hvilke praktiske unntak og tilpasninger som er valgt. Mange har valgt å ikke inkludere korte avtaler og eiendeler med lav verdi. Det har blitt inkludert serviceelementer (typisk felleskostnader) i leiebeløpene innregnet i balansen, porteføljevurderinger har vært brukt og enkelte husleiekontrakter har blitt beregnet tilbake i tid for å få lavere avskrivninger fremover.

### Oversikt over leieavtaler

Selskaper med flere rapporteringsenheter har i mange tilfeller ikke hatt sentrale registre over kontrakter og har tidligere basert seg på rapportering fra enhetene for noteopplysninger om kontraktsforpliktelser i henhold til IAS 17. Ved innføringen av IFRS 16 har en vanlig metode vært å gjennomgå hovedbok for å identifisere leieavtalene. Det ble fort behov for systemer for å registrere kontrakter og informasjon til å gjøre IFRS 16-beregninger. Tidligere innhentet informasjon viste seg å være mangelfull, og flere av selskapene fikk således bedre oversikt etter kontraktsjennomgangen.

Selskaper som har mange leieavtaler fra samme leverandør(er), har i noen grad avtalt at leverandør(ene) skal gi periodiske oversikter over leieavtaler med nøkkelinformasjon, som selskapet bruker for å oppdatere sine beregninger. Dette kan være aktuelt for bil-leasing og maskiner og utstyr som leies inn i store kvanta til prosjekter.

### Nye krav til rutiner og intern kontroll og rapportering fremover

Selskapene vi intervjuet har i begrenset omfang etablert og dokumentert policy og prosedyrer for å identifisere og håndtere endringer, fastslå om det er endringer som påvirker resultatet eller balansen, og gjøre nye beregninger. Dette er noe selskapene vil jobbe videre med fremover. Det kan være komplisert og krever en god forståelse av standarden og det vil være en fordel at kompliserte endringer i beregningene kun gjøres av et fåtall personer med tilstrekkelig innsikt i IFRS 16.

gene kun gjøres av et fåtall personer med tilstrekkelig innsikt i IFRS 16.

Data og spesifikasjoner for noteopplysninger og tilleggsinformasjon til årsregnskapet 2019 har i liten grad vært fokus for selskapene ved implementeringen. Noen vil tilpasse intern rapportpakke for årsoppgjørsrapporteringen for å få inn ekstra data. Eksempel på deler av kvantitative noteopplysninger som en del av en systemløsning illustreres nedenfor:

## Noteopplysning IFRS 16

Tall i NOK	Note	2019
Anleggsmidler		1 245 789 187
Bruksretteiendel		168 621 712
Sum		1 414 410 899

### Bruksretteiendel

Tall i NOK	Eiendommer	Biler	Maskiner	Total
Balanse 1. januar 2019	164 441 799	1 171 184	112 417	165 725 400
Avskrivninger 2019	-37 065 985	-551 132	-63 339	-37 680 456
Tilgang 2019	21 604 047	384 968	93 119	22 082 134
Justeringer	18 494 634	0	0	18 494 634
Termineringer	0	0	0	0
Balanse 31. desember 2019	167 474 495	1 005 020	142 197	168 621 712

### Leieforpliktelse

Tall i NOK	2019
<b>Forfallsanalyse kontraktsmessig forfall – udiskontert</b>	
Kortere enn ett år	41 110 814
Ett til fem år	133 004 380
Mer enn 5 år	43 587 222
<b>Totale udiskonterte leieforpliktelser 31. desember 2019</b>	217 702 416
<b>Leieforpliktelse på balansen 31. desember 2019</b>	170 061 809
Kortsiktig	34 862 505
Langsiktig	135 199 304

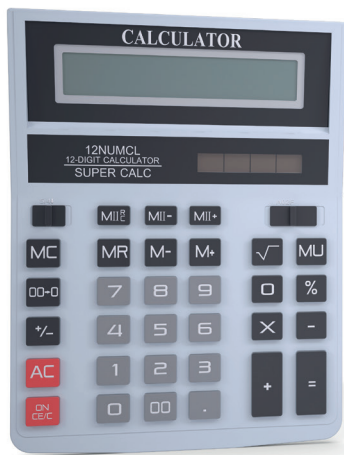
### Beløp i resultatregnskapet

Tall i NOK	2019
Rente på leieforpliktelse	6 515 402
Variabel leie ikke i måling av leieforpliktelse	501 234
Inntekter fra fremleie	-245 000
Kostnader kortsiktige leieavtaler	1 124 568
Kostnader til leie der underliggende eiendeler har lav verdi	247 895

### Beløp i kontantstrømoppstillingen

Tall i NOK	2019
Betaling for leieavtaler	4 639 656

(Kilde: Share Control)



*Marginal lånerente vil også i det alt overveiende bli brukt for nye eller endrede kontrakter, da implisitt rente i leieavtalen veldig sjelden lar seg beregne.*

### Diskonteringsrente

Ved modifisert retrospektiv metode skal marginal lånerente brukes ved førstegangsimplementeringen 1. januar 2019. Marginal lånerente vil også i det alt overveiende bli brukt for nye eller endrede kontrakter, da implisitt rente i leieavtalen veldig sjelden lar seg beregne. Selskapene har i hovedsak laget beregninger som skiller mellom land, valuta og lengde, og til dels type eiendeler. Skille mellom type eiendeler betyr i hovedsak skille mellom leie av fast eiendom og andre eiendeler, hvor fast eiendom har et lavere risikopåslag. Risikofri rente hentes i stor grad fra data over swap-renter i ulike valutaer. Risikopåslag for selskapets kredittrisiko relateres i stor grad til selskapenes faktiske låneavtaler, som oftest finnes for morselskapet, og noen skiller mellom datterselskaper. Påslag for landrisiko skjer i liten grad, og bare for spesielle land. Vår erfaring er at mange selskapet har benyttet en del tid på å etablere modeller som kan anvendes fremover.

### Leieperiodens lengde

Forlengelsesopsjoner har i de fleste tilfellene blitt vurdert individuelt i de



*Selskaper med flere rapporteringsenheter har i mange tilfeller ikke hatt sentrale registre over kontrakter.*

tilfellene de kan være vesentlige. Vi har inntrykk av at selskapene har vært ganske restriktive med å inkludere forlengelsesopsjoner mer enn omkring fem år frem i tid, men hvor individuelle vurderinger har medført at det har blitt tatt hensyn til enkelte forlengelsesopsjoner som kan ligge lenger frem i tid.

Det virker som om selskapene har hatt et bevisst og fornuftig forhold til dette, og at de tar hensyn til egenskaper ved eiendelen, om den naturlig ses sammen med andre eiendeler (f.eks. om det er parkeringsplasser i tilknytning til kontorer eller om det er en annen etasje hvor leieavtalen er inngått på et annet tidspunkt), beliggenhet og type eiendel mv. Termineringsopsjoner brukes sjeldnere i kontraktene. Det virker ikke som det har vært stort fokus på problemstillingen rundt bøter («penalty») i IFRS 16.B34, som ble diskutert av IFRIC i juni og november 2019. Bare ett av selskapene nevnte problemstillingen.

Vi mener det vil være en fordel å ha systemer for oppfølging av opsjoner. Har valgt system mulighet til å legge inn varsler og registrere opsjoner, får brukerne bedre oversikt og det gir også bedre data til analyser og budsjetter.

### Vesentlighetsvurderinger

Selskapene har i stor grad benyttet muligheten i IFRS 16 til å ikke innregne kontakter når den underliggende eiendelen har lav verdi. Generelt ser selskapene på type eiendeler, og bruker ikke slavisk den indikerte 5000 USD-grensen. Selskapene vurderer i tillegg om det er kontrakter hvor innregning av forpliktelser og eiendeler gir relativt

små utslag på balansen. De innregner derfor ikke selv om verdien av den underliggende eiendelen som ny overstiger den indikerte 5000 USD-grensen og/eller det er snakk om en type eiendel som standardsetter ikke mente å unnta. Større selskaper har også benyttet en vesentlighetsgrense som kan være betydelig høyere enn den som er indikert av standardsetter. Her har selskapene kombinert vesentlighet som konsept og det spesifikke unntaket i standarden.

### Riktig betalingsperiode, forskudds- og etterskuddsvisе betalinger

For at gjeld skal beregnes riktig og avdrag regnskapsføres når betaling skjer, er det viktig å få lagt inn leiebetalinger i riktig måned i leasesystemet. Det bør også skilles mellom de avtalene som er forskuddsbetalt og de som er etterskuddsbetalt. I noen land, deriblant Sverige, er det vanlig å betale leie på slutten av måneden før den perioden (ofte kvartal) leien gjelder. For eksempel betales husleie for første kvartal 2019 i desember 2018. Legges betaling til januar og ikke desember, vil gjelden bli overvurdert 31.12. Har selskapet en rekke slike avtaler, kan feilen fort bli vesentlig. Systemløsninger bør kunne ha funksjonalitet for at dette kan registreres og beregnes riktig.

### Bruk av programvare

Alle selskaper som ble intervjuet, har anvendt eksternt utviklet programvare, i form av egne moduler til ERP- eller konsolideringssystemer eller frittstående programvare. Det har ikke vært aktuelt for noen å benytte tid og ressurser til utvikling av egen programvare, men noen benyttet Excel i en tidlig fase av prosjektet. Å bruke eksternt utviklet programvare kan være en fordel ved at en ikke blir avhengig av egne utviklingsressurser, mindre risiko for beregningsfeil og man får ta del i den utviklingen som skjer hos leverandører med mange kunder. Endringer i kontrakter, valuta og integrasjon med regnskaps- og konsolideringssystemer kan være spesielt utfordrende å håndtere, og øker behov for en systemløsning. Det bør også vektlegges om leverandør har god faglig innsikt i IFRS 16, da dette er nødvendig

Etter at en indeksregulering er registrert, bør systemet gi oversikt over de endringene som er gjort, slik at det er lett å få oversikt og kontrollere disse. En slik oversikt kan illustreres som følger:

Beløp i norske kroner

Endringsdato	Tittel	Selskap	Avdeling	Valuta	Type endring	Endring i leieforpliktelse	Endring i bruksretteiendel
01/2020	Yellow Road 15	Share Control AS	42 Housing department	GBP	Utøvelse av opsjon	2 778 079	2 778 079
01/2020	Havnelageret Oslo	Share Control AS	42 Housing department	NOK	Indeks regulering	27 703	27 703
01/2020	Grensen Oslo	Share Control AS	42 Housing department	NOK	Indeks regulering	35 838	35 838
01/2020	Oslo Atrium	Share Control AS	42 Housing department	NOK	Indeks regulering	12 209	12 209
01/2020	Akersgate Stavanger	Share Control AS	42 Housing department	NOK	Utøvelse av opsjon	154 714	154 714
01/2020	Grensevingen 9	Share Control AS	42 Housing department	NOK	Revurdering leieperiode	180 460	180 460
01/2020	Queens Road	Share Control AS	42 Housing department	GBP	Indeks regulering	43 023	43 023
01/2020	Ansgard Road	Share Control AS	42 Housing department	GBP	Indeks regulering	258 103	258 103

(Kilde: Share Control)

for forståelse av hva som skal regnskapsføres og rapporteres og dermed kunne gi konkret veiledning til kundene.

Noen opplevde at leverandørene ikke var kommet så langt som de ga uttrykk for da de ble valgt.

### Rapportering av IFRS 16-effekter i 2019 delårsrapporter

De selskapene vi kjenner til har i sine delårsrapporter forklart effektene av IFRS 16 på de rapporterte tallene for 2019. Det virker som om informasjonen som har blitt gitt, jevnt over tilfredsstillende analytikernes og andre brukeres forventninger og krav, da selskapene sier at de har fått lite spørsmål etter at de gikk ut med opplysning om effektene.

### Veien videre

I denne delen av artikkelen vil vi diskutere problemstillinger som vil oppstå før eller senere for de fleste foretakene. Ved valg av systemleverandør vil vi anbefale at systemløsning på disse områdene diskuteres, for å unngå at det må benyttes mye tid på å få rapportert dette riktig.

### Indeksregulering

I Norge indeksreguleres husleiekontrakter ofte 1.1 basert på endring i indeks i forutgående år. Indeksreguleringen er ofte kjent før årsskiftet, slik at den kan tas hensyn til i første faktura etter indeksregulering. Det er ulike syn på om forpliktelsen og eiendelen skal oppdateres når indeksreguleringen er kjent, pr. 31.12 året før eller 1.1 i året endringen trer i kraft. Det virker som om en

majoritet i fagmiljøet mener at den nye leiebetalingen i realiteten er fast, og oppdateringen bør skje, senest 31.12.

Leiekontrakter i Sverige indeksreguleres og forskuddsbetales ofte i desember for første kvartal neste år. Vi mener da at ny beregning og innregning av endringen kan skje i desember når endringen i betaling faktisk skjer.

### Virksomhetssammenslutning

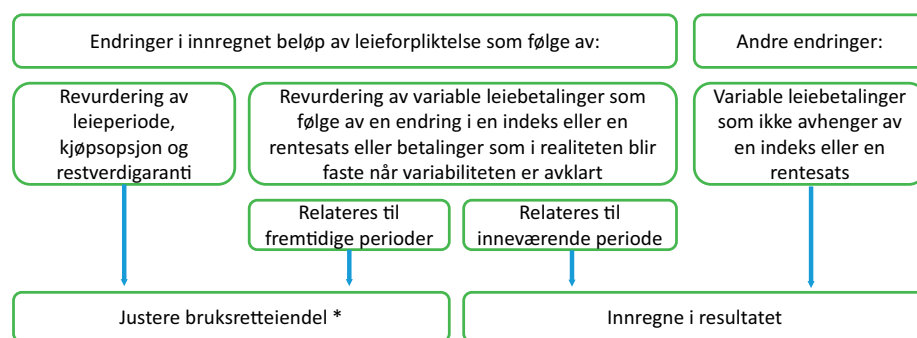
Etter IFRS 3 skal det ved oppkjøp beregnes en leieforpliktelse som ligger i det oppkjøpte selskapet etter retningslinjer som ligner mye på den modifiserte retrospektive-metoden ved implementeringen av IFRS 16. Bruksretteiendelen settes lik leieforpliktelsen, tillagt eller fratrukket gunstige eller ugunstige vilkår i leieavtalen sammenlignet med markedsvilkårene på samme tidspunkt.

Det oppkjøpte selskapet kan ha foretatt forskuddsbetaling av leie, og innregnet denne som en forskuddsbetaling (eiendel) i henhold til lokale regnskapsprinsipper som ikke har IFRS 16-løsningen. Vår vurdering er at denne kan være å betrakte som et gunstig vilkår, som tillegges bruksretteiendelen. Det er en fordel at systemet kan korrigere for dette automatisk. Forskuddsbetalt fast leie er ikke en eiendel i et IFRS-regnskap etter 01.01.19.

### Revurderinger og modifiseringer

Det er viktig å skille mellom revurderinger og modifiseringer for korrekt regnskapsførsel.

Revurderinger er justering av leiebetalinger fra kontraktsmessige leiejusteringsmekanismer, og en revurdering om leietaker er rimelig sikker på å utøve (eller ikke utøve) en opsjon i den opprinnelige kontrakten. Dette kan illustreres som følger:



(Kilde: Oversettelse fra KPMG-publikasjonen «Lease modifications – Accounting for changes to lease contracts»)

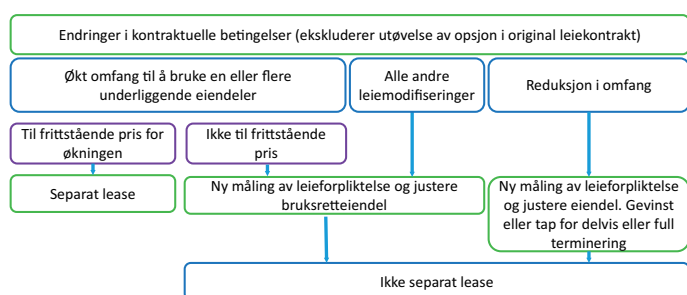
\* Hvis innregnet beløp blir redusert til null, skal ytterligere reduksjoner innregnes i resultatet.

Revurdering av opprinnelig kontrakt skjer i henhold til betingelser i den opprinnelige kontrakten.

Dette skiller seg regnskapsmessig fra modifiseringer. Modifiseringer er endringer grunnet reforhandling av original kontrakt. Eksempler på dette er:

- Omfanget økes med ytterligere bruksretteieendeler eller ved å forlenge leieperioden.
- Omfanget reduseres ved å fjerne bruksretteieendeler eller ved å korte ned leieperioden.
- Vederlaget endres ved å øke eller redusere leiebetalingene

Regnskapsføring av ulike modifiseringer kan illustreres som følger:



[Kilde: Oversettelse fra KPMG-publikasjonen «Lease modifications – Accounting for changes to lease contracts»]

En reduksjon i omfang som ikke er i henhold til betingelser i den opprinnelige kontrakten, er en delvis eller full terminering.

#### Eksempel 1 – reduksjon i omfang, modifisering kontra revurdering

Leiekontrakt over ti år, kvartalsvis leie på 25 000 betales i begynnelsen av hvert kvartal. Det er ingen rett til å terminere leieavtalen. 1.1 år 6 avtales det en reduksjon i leieperioden til utløpet av år 7, mot å betale et engangsvederlag på 120 000. Diskonteringsrenten vurderes nå til 9 % for den gjenværende leien.

År	Rest antall kvartaler	Kvartalsvise beløp	Termineringsvederlag år 6	Årlig rente	Nåverdi
1.1 år 1	40	25 000		5 %	796 157
1.1 år 6	8	25 000	120 000	9 %	305 700

I dette eksemplet er det to elementer å regnskapsføre:

1. Reduksjon i bruksretteieendel og leieforpliktelse for delvis terminering (leieperioden reduseres med tre av de gjenværende fem årene, det vil si 60 % reduksjon i leieperiode og nominelle leiebetaling, som gir tilsvarende reduksjon i eiendel og litt mindre prosentvis reduksjon i nåverdien av gjelden som følge av at det er de siste periodene som forsvinner)
2. Reduksjon i gjenværende leiebetaling og termineringsvederlag

Resterende leieforpliktelse 1.1 år 6 før endringen er 446 395, hvorav 191 716 for den nye gjenværende perioden på åtte kvartaler, beregnet med opprinnelig 5 % rente. Ny leieforpliktelse med marginal lånerente på 9 % er 305 700 (120 000 pluss åtte kvartalsvise betalinger à 25 000). Leieforpliktelsen for gjenværende toårsperiode økes dermed med 113 983. Eiendelen reduseres med 60 %, dvs. 238 847, og eiendelen økes deretter tilsvarende økningen i gjeld. Ny beregning av gjeld, eiendel og resultateffekt illustreres i følgende tabell:

	1.1 år 6 før endring	Av dette rest etter endring	Reduksjon	Endring	Ny verdi
<b>Gjeld</b>	446 395	191 716	-254 679	113 983	305 700
<b>Eiendel</b>	398 078	159 231	-238 847	113 983	273 215
<b>Gevinst</b>			<b>15 831</b>		

Hvis den originale leiekontrakten i stedet hadde inneholdt en termineringsopsjon på slutten av år 5 mot å betale et engangsvederlag på 120 000 i år 6, ville ikke dette vært en modifisering, men en revurdering. Det ville da bare vært ett element å regnskapsføre, dvs. reduksjon i bruksretteieendel og leieforpliktelse for endring i vurdering av termineringsklausulen. Ny verdi av leieforpliktelsen vil bli tilsvarende eksemplet over. Det er imidlertid ikke noen gevinst eller tap å resultatføre, og bruksretteieendelen vil bli justert tilsvarende justeringen av leieforpliktelsen:

	1.1 år 6 før endring	Endring	Ny verdi
<b>Gjeld</b>	446 395	-140 695	305 700
<b>Eiendel</b>	398 078	-140 695	257 383

#### Eksempel 2 – revurdering av opsjon og økning i omfang

Leiekontrakt for fem år med kvartalsvis forskuddsbetalt leie på 25 000 pr. kvartal. Den underliggende eiendelen er tilgjengelig 1.1 år 1 (iverksettelsestidspunktet). Leiekontrakten har en opsjon på en forlengelse med fem år. Ved inngåelse av leiekontrakten ble det vurdert at opsjonen ikke med rimelig sikkerhet skulle utøves. Diskonteringsrenten er satt til 5 %. I juni i år 4 gir selskapet beskjed om at opsjonen skal utøves og samtidig avtales en økning i leiearealet slik at den kvartalsvise leien økes fra 25 000 pr. kvartal til 32 000 pr. kvartal, med virkning fra 1. juli år 4. Diskonteringsrenten vurderes nå til 6 % for den gjenværende leietiden.

I dette tilfellet er det både en revurdering av utøvelse av opsjonen og modifisering (økt leieareal).



*I et tilfelle med økning i omfang (for eksempel ekstra lokaler) mener vi det er akseptabelt å innregne den delen som er allokert til den nye leiekomponenten på iverksettelsestidspunktet.*

	Rest antall kvartaler	Kvartalsvis beløp	Rente	Leieforpliktelse	Bruksrett-eiendel
01.01 år 1	20	25 000	5 %	446 395	446 395
01.07 år 4 før endring	2	25 000	5 %	49 697	44 639
Ny verdi 01.07 år 4	22	32 000	6 %	606 733	601 676
Endring 01.07 år 4				557 036	557 036

Endringen i nåverdi på 557 036 regnskapsføres kredit leieforpliktelse og debit bruksretteiendel på ikrafttredelsestidspunktet. Siden økningen i leieareal skjedde på samme tidspunkt, er det i praksis ikke nødvendig å ta stilling til om endringen er til frittstående pris. Kvartalsvis avskrivning endres fra 22 320 til 27 349.

Hvis det økte leiearealet i eksemplet er tilgjengelig først fra 1.1 år 5, må endringen i leieforpliktelse og brukseiendel knyttet til dette, innregnes først på det tidspunktet det økte leiearealet blir gjort tilgjengelig, og avskrivning av dette starter også da. Endringen knyttet til de eksisterende lokalene innregnes imidlertid 1.7 i år 4.

### Eksempel 3 – terminering og flytting til nye lokaler eid av samme utleier

Som i eksempel 2 på iverksettelsestidspunktet, men på slutten av år 3 har virksomheten vokst og trenger nye lokaler. Det inngås en ny leiekontrakt 1.1 år 4 for fem år med samme utleier for andre lokaler (nytt leieobjekt). Leien er til frittstående pris på 50 000 pr. kvartal. Den tidligere kontrakten termineres fra 1.1 år 4 uten spesiell kompensasjon, og virksomheten flytter da til de nye lokalene. Diskonteringsrente vurderes nå til 5,5 %. Vi har da følgende data:

	Rest antall kvartaler	Kvar-talsvise beløp	Rente	Leieforpliktelse	Bruks-rett-eiendel	Gevinst
1.1 år 1	20	25 000	5 %	446 395	446 395	
Rest 1.1 år 4 før endring	8	25 000	5 %	191 716	178 558	13 158
Ny kontrakt 1.1 år 4	20	50 000	5,5 %	883 219	883 219	

I dette tilfellet fraregnes den opprinnelige leieforpliktelsen og bruksretteiendelen og det innregnes en gevinst 1.1 år 4, og den nye leieavtalen innregnes fra samme tidspunkt. I tilfelle avtalen inngås på et tidligere tidspunkt, ville også målingen og innregning av gevinst skjedd på dette tidligere tidspunktet, men resterende leieforpliktelse og bruksretteiendel ville fortsette å være innregnet til 1.1 år 4. De nye lokalene ville blitt innregnet først fra 1.1 år 4. Se videre diskusjon nedenfor.

### Når skal en modifisering regnskapsføres?

Modifisering regnskapsføres fra endringens ikrafttredelsestidspunkt. Dette er tidspunktet da begge parter godkjenner

en endring av leieavtalen. På engelsk er dette benevnt som «the effective date of the modification».

Det vil kunne være tilfeller hvor modifiseringen avtales (ikrafttredelsestidspunktet) før endringen faktisk skjer (iverksettelsestidspunktet).

I et tilfelle med økning i omfang (for eksempel ekstra lokaler) mener vi det er akseptabelt å innregne den delen som er allokeret til den nye leiekomponenten på iverksettelsestidspunktet. Iverksettelsestidspunkt er tidspunktet når en utleier gjør en underliggende eiendel tilgjengelig for bruk for en leietaker, som på engelsk benevnes «commencement date».

Vær oppmerksom på at det i note (IFRS 16.59 b) iv) skal opplyses om inngåtte leieavtaler hvor leieforpliktelsen ennå ikke er innregnet.

Eksempelene ovenfor viser at endringer i leieforhold kan medføre relativt komplekse beregninger og det bør vektlegges at det systemet som anvendes, klarer å registrere og beregne dette på en riktig måte. Det er også viktig at brukeren har en god forståelse for hvordan forskjellige endringer skal regnskapsføres og legger inn dataene riktig når dette kreves.

### Fremleie

IFRS 16 endrer måten å vurdere om en fremleie er en finansiell lease i forhold til tidligere IAS 17. IFRS 16 sier at fremleieavtalen skal klassifiseres med henvisning til bruksretteiendelen som følger av hovedleieavtalen, og ikke med henvisning til den underliggende eiendelen.

Hvis den underliggende eiendelen leies for ti år, har en resterende økonomisk levetid på 50 år og fremleies for ni år, vil en slik avtale for mellomliggende utleier ofte bli en finansiell leieavtale. Ved en fremleie vil den mellomliggende utleieren oftest ikke bli frigjort fra forpliktelsen i innleieavtalen, og må beholde leieforpliktelsen i balansen. Bruksretteiendelen skal imidlertid fraregnes i en finansiell lease, og det skal i stedet innregnes en fordring lik nettoinvesteringen i leieavtalen. Nettoinvesteringen er neddiskontert verdi av fremtidige leiebetalinger som skal mottas og en eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleier. I avtalen i eksemplet vil den mellomliggende utleieren måtte ta stilling til hvordan det siste året, hvor det ikke er en fremleieavtale, skal behandles, dvs. hva som er restverdien.

Utleier skal bruke leieavtalens implisitte rente til å måle nettoinvesteringen i leieavtalen. Ved fremleie kan den mellomliggende utleieren, dersom fremleieavtalens implisitte rente ikke lett kan fastsettes, benytte den diskonteringsrenten som brukes til hovedleieavtalen (justert for eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse forbundet med fremleien), til å måle nettoinvestering i fremleieavtale.

**Eksempel 4 - fremleie ni av ti gjenværende år**

Mellomliggende utleier har inngått en innleieavtale med gjenværende ti år, og inngår en fremleieavtale for ni år. Det konkluderes med at dette er en finansiell leieavtale. Kvartalsvis forskuddsbetalt leie er 25 000, både for innleien og fremleien. Mellomliggende utleier klarer ikke å fastsette virkelig verdi av bruksretteiendelen, og bruker diskonteringsrenten i hovedleieavtalen på 5 % p.a. Mellomliggende utleier anslår at det ikke er mulig å leie ut i år 10, og setter restverdien til null. Hvis bokført verdi av bruksretteiendelen er 760 000, har vi følgende tall:

1.1 år 1	Rest antall kvartaler	Kvartalsbeløp	Årsrente	Verdi
<b>Leieforpliktelse</b>	<b>40</b>	<b>25 000</b>	<b>5,0 %</b>	<b>796 157</b>
<b>Bruksretteiendel</b>				<b>760 000</b>
Leiebetalinger	36	25 000	5,0 %	732 859
Restverdi	4	0	5,0 %	0
<b>Nettoinvestering</b>				<b>732 859</b>
Gevinst/tap (-)				-27 141

Mellomliggende utleier vil fraregne bruksretteiendelen, og i stedet innregne en nettoinvestering i leieavtalen på 732 859, og innregne et tap på 27 141. I etterfølgende perioder vil mellomliggende utleier innregne renteinntekt på nettoinvesteringen. Mellomliggende utleier vil fremdeles ha leieforpliktelsen i balansen og etterfølgende regnskapsføring av denne vil være uendret.

**Nedskrivningstest og tapskontrakt**

I en nedskrivningstest brukes oftest en beregnet veid gjennomsnittlig kapitalkostnad (WACC) som diskonteringsrente. Bruksretteiendelen er beregnet ut fra leieforpliktelsen, som normalt er diskontert med en alternativ lånerente. Hvis bruksretteiendelen(e) er en betydelig del av en kontantgenererende enhet, eller bruksretteiendelen testes separat for verdifall, vil en WACC-beregning basert på de markedsdataene som foreligger i dag, kunne lede til en nedskrivning som ikke ville skjedd ved bruk av IAS 17-prinsippene for kontantstrøm og bokført verdi som testes for verdifall.

Dette temaet kan det skrives en egen artikkel om, og her nøyer vi oss med å si at vi ikke forventer at innføringen av IFRS 16 skal gi en ekstra nedskrivning, og at mulige måter å løse dette på er å justere diskonteringsrenten eller for en periode fortsette å bruke IAS 17-prinsippene i nedskrivningstesten (med noe justering av innregnet versus virkelig verdi av leieforpliktelsen).

Etter innføringen av IFRS 16 sier IAS 37 pkt. 5 at:

«... der en annen standard omhandler en særlig type avsetning, betinget forpliktelse eller betinget eiendel, skal et foretak anvende den relevante standarden istedenfor denne standard. Enkelte typer avsetninger er for eksempel omhandlet i standarder som omhandler... c) leieavtaler (se IFRS 16: «Leieavtaler») ...»

Dette kan innebære at i en leieavtale som indeksreguleres og hvor bruksretteiendelen er skrevet ned til null, men hvor avtalen ikke er terminert og løper i flere etterfølgende perioder, vil det ikke kunne avsettes en forpliktelse for den antatte fremtidige indeksreguleringen. Vi har ikke sett denne problemstillingen bli satt på spissen ennå eller gjennomdiskutert, så det kan komme endringer i forståelsen her.

**Feil som oppdages i 2019**

Implementeringseffektene 1.1.2019 vil ikke være endelig fastsatt før IFRS-regnskapet for 2019 er vedtatt. Feil som oppdages gjennom 2019 som gjelder tidligere perioder, skal korrigeres i beregningen av implementeringseffektene og vil påvirke regnskapsføringen fremover. Hvis feilene oppdages etter at det er avgitt delårsregnskaper, bør det gjøres vesentlighetsbetraktninger om hvordan korrigeringer bør skje. I Norge ser vi sjelden at det avgis nye rapporter, men det er ikke uvanlig at tall for tidligere perioder korrigeres i etterfølgende perioder.

**Avslutning**

IFRS 16 er en omfattende regnskapsstandard som krever oversikt over leiekontrakter og forståelse for hvordan leiekontraktene skal reflekteres i regnskapet. Kartlegging og beregning av kontrakter pr. 1.1.19 må videreføres, nye kontrakter må identifiseres og beregnes og endringer av kontrakter vil medføre nye beregninger. Dette gir behov for nye rutiner og opplæring.