

Inst. O. nr. 61 (1997–98) Innstilling fra Finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v (regnskapsloven).

Johnsen og Kvaal. 1999. *Regnskapsloven*. Cappelen Akademisk Forlag.

Kristoffersen, Trond. 2019. *Norsk regnskapslovgivning. Skatteregler som regnskapsregler*. Revisjon og regnskap årgang 89 side 40–48. DnR Kompetanse (Revisorforeningen).

Kristoffersen, Trond. 2018. *Regnskapslovgivningen – forslag til nye regler*. Praktisk økonomi & finans årgang 34 side 147–161. Universitetsforlaget.

NOU 1995:30 Ny regnskapslov.

NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven.

NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt.

NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.

Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) om lov om årsregnskap (regnskapsloven).

Prop. 160 L (2016–2017) Endring i regnskapsloven mv. (forenklinger).

Sars Kvifte og Johnsen (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Den norske Revisorforening.

Stenheim og Madsen. 2014. *Forsiktig regnskapsrapportering – hva og hvorfor?* Praktisk økonomi & finans årgang 30 side 356–365. Universitetsforlaget.

SOU 2015:8 En oversyn av årsredovisningslagarna.

IFRS 16-effekter av Covid-19 for leietaker

Når det gjelder leie, er det iht. IFRS 16 et viktig skille mellom såkalte revurderinger og modifiseringer for regnskapsføringen, men det kan være vanskelig å fastsette om en endring knyttet til Covid-19 er en revurdering eller modifisering.



Statsautorisert revisor
Terje Glesaaen
Daglig leder Share Control



Statsautorisert revisor
Serge Fjærvoll
Partner KPMG

Som følge av Covid-19 er det mange leietakere som fremforhandler lettelser i leiebetalningene. Det kan være i form av engangsreduksjoner i leie, reduksjon for en periode, endret form for leiebetaling, for eksempel fra fast til variabel leie mv. Vi har også hørt eksempler på at leietaker ønsker forlengelse av leie for attraktive lokaler hvor leietaker har foretatt påkostninger, for å for-

lenge perioden for å tjene inn påkostningene og dermed forlenge avskrivningstiden.

Internasjonalt har det vært stort påtrykk på både IASB og FASB om å tillate forenklinger knyttet til endringer som følge av Covid-19.

Nedenfor vil vi skissere regnskapsføring av endringer i leieavtaler for leietaker slik de er i IFRS 16 nå og omtale hva FASB har gjort og IASB planlegger å gjøre.

Revurdering eller modifisering

I vår forrige artikkel i Revisjon og Regnskap 8-2019 omtalte vi revurderinger og modifiseringer, og vi inkluderte også to figurer som illustrerer prinsippene for regnskapsføring av de ulike endringene. Skillet her er blitt

veldig aktuelt nå i forbindelse med Covid-19-krisen.

Revurderinger er justeringer knyttet til forhold som var del av de opprinnelige vilkårene i leieavtalen. Dette skiller seg regnskapsmessig fra modifiseringer. **Modifiseringer** er endringer i leieavtalens anvendelsesområde eller vederlag som ikke var del av de opprinnelige vilkårene i leieavtalen.

Det som i hovedsak er aktuelt nå knyttet til Covid-19, er at leietaker får redusert eller utsatt leiebetaling. Redusert leiebetaling vil normalt være enten:

- en variabel leie som følge av revurdering som innregnes i resultatet, eller
- en modifisering hvor leietaker må måle leieforpliktelsen på nytt med ny rente når begge parter godkjen-



Mange leietakere har forhandlet seg til lettelser i leiebetingingene. Det kan være i form av engangsreduksjoner i leie, reduksjon for en periode, endret form for leieberegning, for eksempel fra fast til variabel leie mv.

ner endringen (ikrafttredelsestidspunktet).

Revurdering

Det bør vurderes om dagens situasjon med Covid-19 er en endring som kan relateres til betingelser i kontrakten, f.eks. force majeure-klausuler, eller lover og reguleringer knyttet til kontrakten. Slike klausuler eller lover og reguleringer kan være knyttet til den opprinnelige kontrakten selv om de ikke står nevnt eksplisitt i kontrakten

og ikke ble vurdert spesielt ved første gangsinnregningen av kontrakten.

En reduksjon i leien basert på betingelser i den opprinnelige kontrakten, eller lover og regler som regulerer kontrakten og må anses som å være en del av kontraktvilkårene, vil oftest være å anse som variabel leie. Variabel leie skal innregnes i resultatet over de periodene den gjelder for. Vår holdning er at den variable leien bør innregnes

som en driftskostnad, og ved en lettelse, som en negativ driftskostnad.

Nedenfor illustrerer vi en situasjon med delvis utsettelse og delvis ettergivelse av leie med et eksempel for leietaker.

Eksempel for leietaker

Leieforpliktelse 31.3.2020 på 5000, kvartalsvis betaling 750. Forenklet kan det antas at rentekostnaden både i 2. og 3. kvartal i henhold til opprinnelig beregning er 150. Det avtales en delvis

	Før endring				
	31. mar	2. kv.	30. jun	3. kv.	30. sep
Kontanter	6 500	-750	5 750	-750	5 000
Bruksrettseiendel	4 500	-650	3 850	-650	3 200
Leieforpliktelse	5 000	-600	4 400	-600	3 800
Renter		-150	-150	-150	-300
Avskrivning		-650	-650	-650	-1 300
Redusert kostnad					
Annen EK	6 000		6 000		6 000
Sum EK	6 000	-800	5 200	-800	4 400

	Etter endring				
	31. mar	2. kv.	30. jun	3. kv.	30. sep
Kontanter	6 500	0	6 500	200	5 300
Bruksrettseiendel	4 500	-650	3 850	-650	3 200
Leieforpliktelse	5 000	-150	4 850	050	3 800
Renter		-150	-150	-150	-300
Avskrivning		-650	-650	-650	-1 300
Redusert kostnad		300	300		300
Annen EK	6 000		6 000		6 000
Sum EK	6 000	-500	5 500	-800	4 700

utsettelse på 750 og ettergivelse av leiebetalinger på 300, ved at det i 2. kvartal ikke betales leie og at det i 3. kvartal betales 1200.

Etter endring betales ikke leie i 2. kvartal, men gjelden reduseres med ettergivelsen på 300 med motpost i resultatet. Renten på 150 innregnes som tidligere og øker gjelden, som ved slutten av 2. kvartal er 4850. I 3. kvartal betales 1200 og rente på 150 innregnes. Gjelden ved utgangen av 2. kvartal er 3800. Dette er samme leieforpliktelse som om det ikke hadde vært noen endring i leiebetalingene.

Bruksrettseiendelen er i utgangspunktet ikke påvirket, men det må vurderes om det er behov for å gjøre en nedskrivningstest. I denne vurderingen er det også viktig å være bevisst på om bruksrettseiendelen skal vurderes for verdifall separat eller som del av en større kontantgenerende enhet.

Modifisering

En leietaker som oppnår reduksjon i leiebetalinger uten endring i omfang av leieobjektet (lengde eller mengde) som ikke er basert på betingelser i den opprinnelige kontrakten, vil måle leieforpliktelsen på nytt og endre bruksretteiendelen tilsvarende som forpliktelsen endres. Leietaker skal gjøre beregningene basert på en oppdatert diskonteringsrate. Leietaker må oftest bruke marginal lånerente når begge parter har godkjent endringen (ikrafttredelsestidspunktet). Risikofri rente er generelt redusert, men kredittisikopremien for leietaker kan ha økt betydelig, slik at nettoeffekt på renten er usikker. Det kan også hende at leietaker på ikrafttredelsestidspunktet ikke ville blitt innvilget lån, eller fått lån kun med en garanti fra myndighetene. Vi antar at den marginale lånerenten referer til et lån uten garanti fra myndighetene, da en slik garanti skal separeres og innregnes som offentlig tilskudd.

Skal effektene innregnes, og i så fall når?

En endring skal ikke innregnes før begge parter godkjenner endringen. Vi forventer at en endring ikke vil innreg-

nes før endringen er avklart og juridisk bindende for partene. Forhandlinger som ikke er avsluttet før 31. mars 2020, skal etter vår mening ikke innregnes i første kvartal.

En endring i avtalen som i realiteten er en utsettelse av betaling, er ikke en endring i vederlag, selv om det kan ha en nåverdieffekt, og vil således ikke komme inn under reglene om modifisering. Dette kan være tilfeller hvor det avtales helt eller delvis lettelser i betalingene i andre kvartal mot at leien i senere kvartaler økes tilsvarende. En slik endring vil da i utgangspunktet ikke gi opphav til endret regnskapsføring.

Vi anbefaler også å vurdere om endringene i leieavtalene kan bli vesentlige, og minner om vesentlighetskriteriene i IAS 8.

Endringer fra FASB og IASB

Foretaket kan ha et betydelig omfang av leieavtaler i ulike land med ulike lover og regler og myndighetsinsentiver knyttet til Covid-19. Som det fremgår av ovenstående, kan det være vanskelig å vurdere om endringene er modifisering eller ikke.

Både FASB og IASB har mottatt en rekke henvendelser om å innvilge lettelser i regnskapsføringen knyttet til endringer som følge av Covid-19. FASB har allerede åpnet for at leietakere kan velge å innregne slike lettelser som variable leiebetalinger, se eksemplet over. IASB hurtigbehandler et lignende forslag om å endre IFRS 16. Endringene er ikke klare, og det følgende er basert på IASBs diskusjoner når denne artikkelen skrives. IASB foreslår at endringen kun skal gjelde for leietaker og bare for reduksjoner i leie for 2020 som totalt sett reduserer eller gir i hovedsak uendrede totale leiebetalinger, og ikke omfatte andre endringer. IASB forventer at en endring kan være klar i slutten av mai. Det foreslås at endringen skal ha tilbakevirkende kraft uten å kreve endring av sammenligningstallene for tidligere regnskapsår. Endringen må også godkjennes av EU. Således vil et foretak som avlegger 1. kvartalsrapport iht.

IAS 34 før dette tidspunktet, ikke kunne benytte endringene i 1. kvartalsrapporten, men vil kunne benytte det for blant annet halvårs- og årsregnskapet for 2020.

Kontantstøtte og andre offentlige støtteordninger

Ulike land har ulike støtteordninger. I Norge har vi fått det som omtales som «kontantstøtte». Selv om leiebetalinger kan inngå i grunnlaget for faste kostnader, mener vi at en slik støtte ikke kan sies å være en del av leiekontrakten, og må innregnes iht. IAS 20 som offentlig tilskudd. Det innebærer at når det er rimelig sikkerhet for at foretaket vil oppfylle vilkårene og tilskuddet vil bli mottatt, må foretaket innregne tilskuddet i resultatet på systematisk grunnlag, samtidig som kostnader det skal kompensere for, innregnes.

Endret vurdering av opsjons- og oppsigelsesklausuler

Dagens markedssituasjon kan ha skapt betydelig usikkerhet, og leietaker kan ha endret sin vurdering knyttet til opsjons- og oppsigelsesklausuler. Bare dersom det inntreffer enten en vesentlig hendelse eller en vesentlig endring i forhold som er innenfor leietakers kontroll, kan og skal leietaker gjøre en ny vurdering. Hvis leietaker har truffet tiltak, for eksempel satt i gang en nedbemanning eller stengt en fabrikk, kan det være at kravene er oppfylt for å gjøre en ny vurdering. En ny beregning skal gjøres med oppdatert diskonteringsrente, og vil endre leieforpliktelse og bruksretteiendel.

Utfordrende

Dagens markedssituasjon gjør at endringer i leiekontrakter kan bli mer aktuelt enn tidligere antatt, og regnskapsføringen under IFRS 16 er komplisert. Det er også historisk at IASB iverksetter en hurtigendring av en nylig implementert regnskapsstandard. Det skaper også utfordringer for systemer som skal oppdateres og å beregne endringene riktig. Det er viktig at systemleverandører tilrettelegger for en regnskapsføring av disse effektene og gir gode veiledninger.