

# **ORS 2016 Kristiansand Symposium**

## **IFRS 16 *Leieavtaler***

Lars Ragnar Vigdel, partner EY FAAS Stavanger



# IFRS 16 – *Leieavtaler*

## Et overblikk

---

- ▶ IFRS 16 *Leieavtaler* ble publisert i januar 2016
- ▶ Leietakere får én modell for balanseføring av alle leieavtaler, med unntak for leie av «små» eiendeler og kortsiktige leieavtaler
- ▶ Regnskapsføringen for utleiere er i det vesentligste uendret fra IAS 17
- ▶ Både leietakere og utleiere får utvidede krav til noteopplysninger sammenlignet med i dag
- ▶ IASB og FASB har fattet forskjellige beslutninger når det gjelder klassifisering av leieavtaler og innregning, måling og presentasjon av disse hos leietakere og utleiere

IFRS 16 gjelder for årsregnskap som starter 1. januar 2019 eller senere. EU har foreløpig ikke godkjent standarden

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Virkeområde

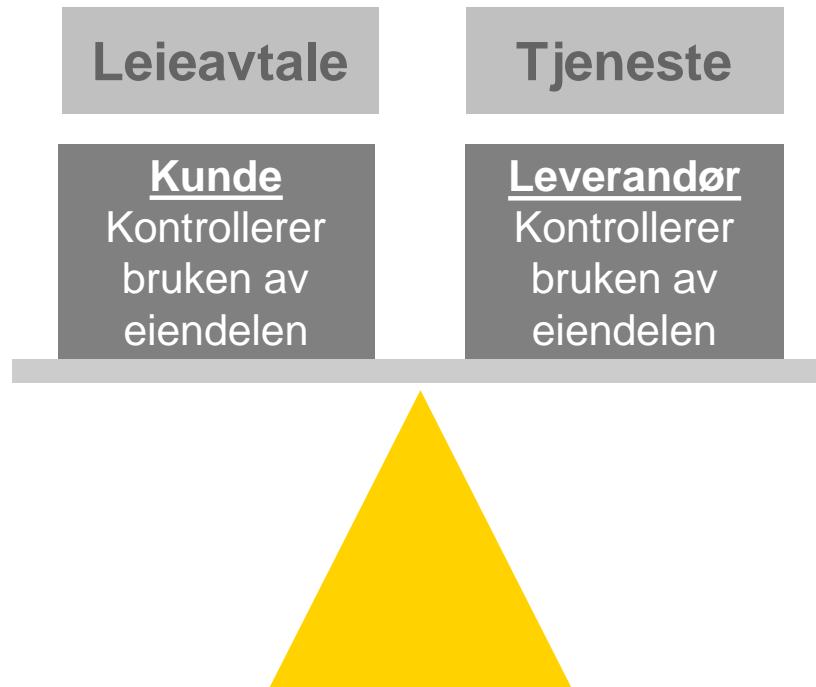
---

- ▶ Den nye standarden gjelder for leie av alle typer av eiendeler, unntatt
  - Leieavtaler om utvinning eller bruk av ikke-fornybare ressurser
  - Leieavtaler om biologiske eiendeler
  - Tjenesteutsettingsordninger
  - Lisens av intellektuelle eiendeler tildelt av utleier
  - Rettigheter tildelt leietaker gjennom visse lisensieringsavtaler (filmer o.l.)

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Skillet mellom leie og andre tjenesteleveranser

---

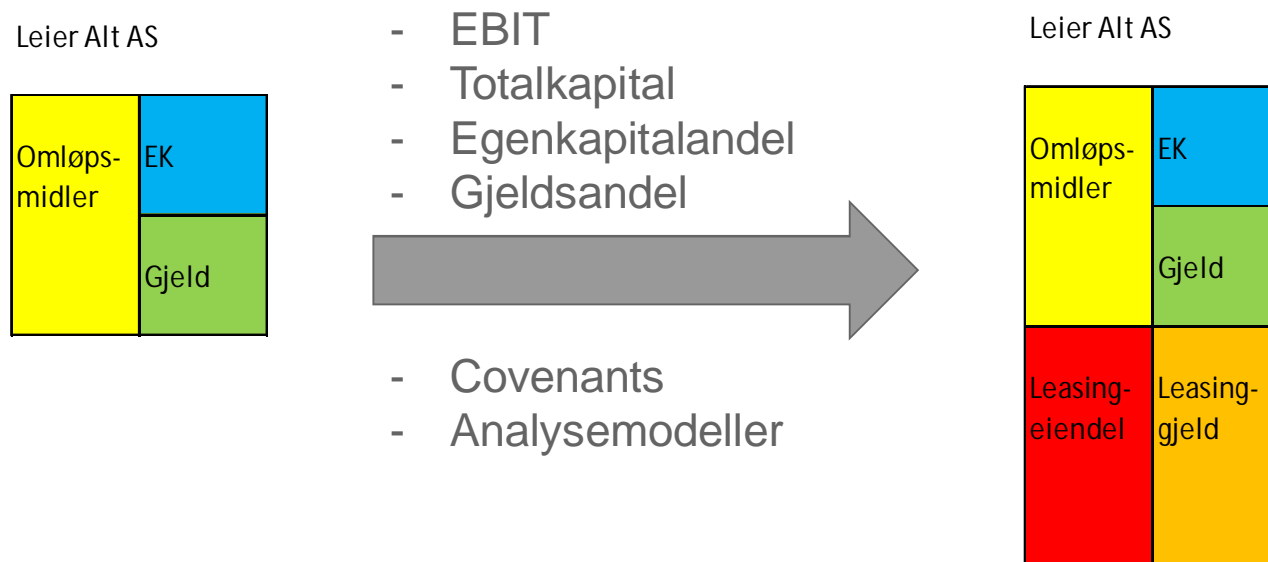


- ▶ Tydelig prinsipp
- ▶ Som regel “rett-frem”
- ▶ Leieavtaler skiller seg fra andre tjenesteleveranser
  - Andre tjenesteleveranser er typisk gjensidig uoppfylt gjennom kontraksperioden, mens utleier anses å ha oppfylt sin forpliktelse på begynnelsen av leieperioden
- ▶ Avtaler med både leie og andre tjenesteleveranser (“kombinerte avtaler”)

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Regnskapsføring hos leietaker - konsekvenser

- ▶ Balansefører gjeld og forpliktelser knyttet til operasjonelle leieavtaler
  - Påvirker sentrale nøkkeltall og således brukerne av regnskapet:



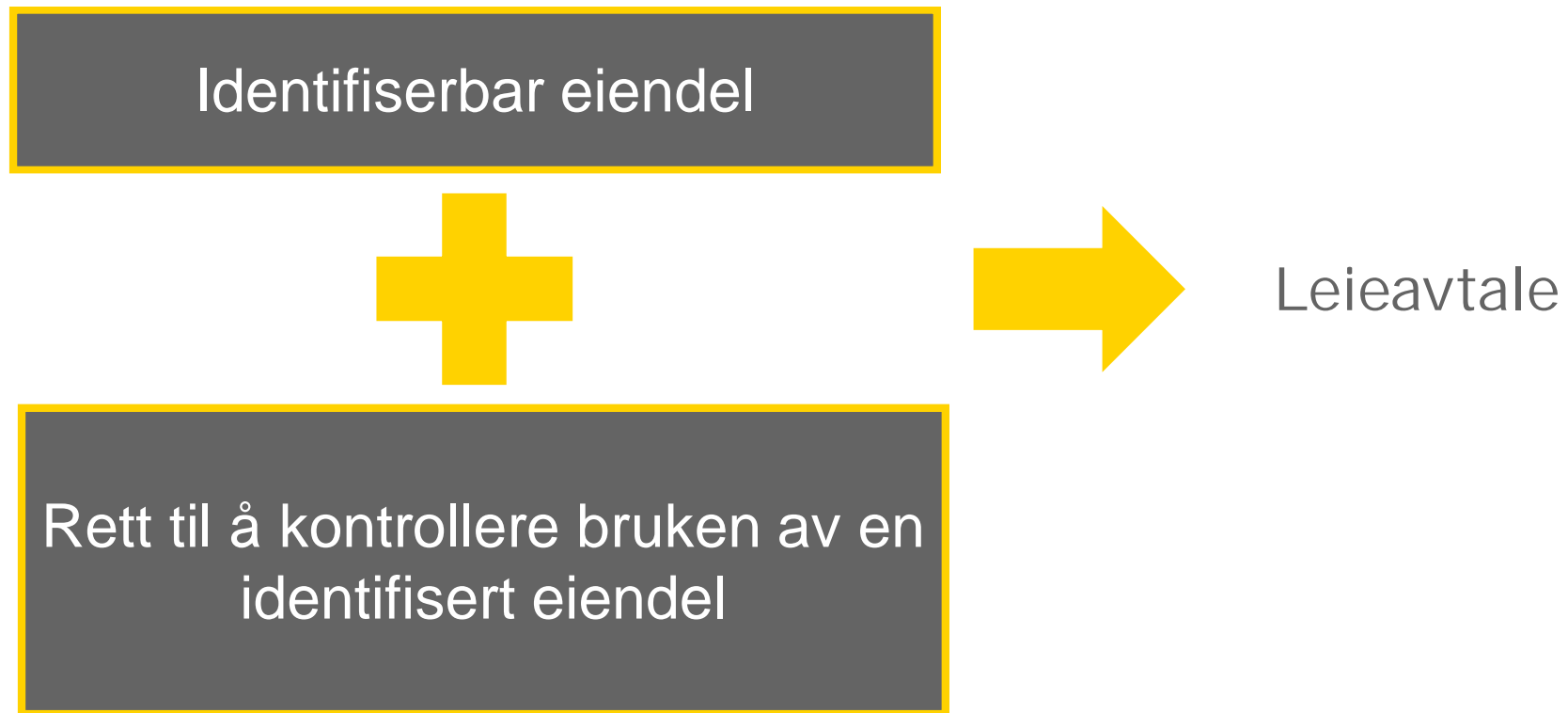
Vil dette gi regnskapsbrukerne bedre informasjon?

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Definisjon av en leieavtale

---

En leieavtale er en kontrakt som overfører retten til å bruke en eiendel for en periode mot vederlag



# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Definisjon av en leieavtale - Identifiserbar eiendel

### Identifiserbar eiendel

Eksplisitt spesifisert i en kontrakt, eller implisitt spesifisert når tilgjengelig for bruk

Utleier har ikke substantiell rett til å bytte ut eiendelen  
i løpet av bruksperioden

Utleier har ikke praktisk  
mulighet til å bytte ut eiendelen

ELLER

Utleier har ikke økonomiske fordeler  
av retten til å bytte ut eiendelen

En kapasitetsandel av en eiendel er en identifisert eiendel dersom:

- ▶ delen er fysisk distinkt

ELLER

- ▶ andelen i all hovedsak representerer hele kapasiteten til eiendelen og gir rett til å motta alle økonomiske fordeler.

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Definisjon av en leieavtale - Identifiserbar eiendel

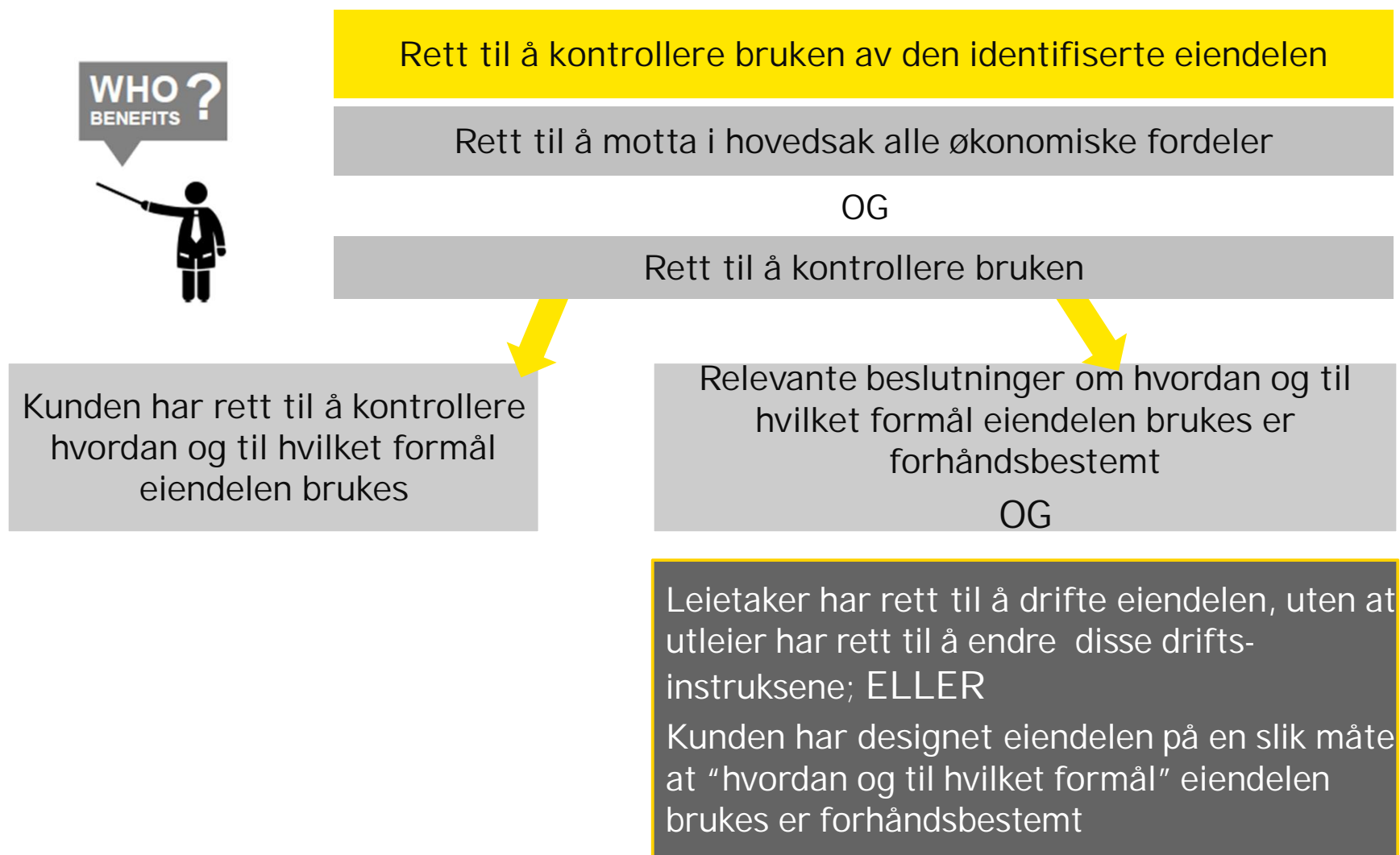
Identifiserbar eiendel





# IFRS 16 *Leieavtaler*

Definisjon av en leieavtale – Rett til å kontrollere bruken av den identifiserte eiendelen



# IFRS 16 *Leieavtaler*

Definisjon av en leieavtale – Rett til å kontrollere bruken av den identifiserte eiendelen

Rett til å kontrollere bruken av den identifiserte eiendelen



# IFRS 16 *Leieavtaler*

Definisjon av en leieavtale – Rett til å kontrollere bruken av den identifiserte eiendelen

---





# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Kombinerte avtaler - separering av leieavtalers bestanddeler

---

- ▶ Andre bestanddeler enn leie regnskapsføres separat
  - Hver leiekomponent – anvend IFRS 16
  - Andre bestanddeler – anvend andre standarder
- ▶ Tillatt forenkling:
  - Leietakere kan som regnskapsprinsipp for klasser av eiendeler velge å regnskapsføre alle bestanddeler som leiekomponenter
- ▶ Allokere vederlag til leie og andre komponenter:
  - Leietakere – forholdsvis basert på relative selvstendige priser (med mindre den tillatte forenklingen anvendes)
  - Utleiere – anvende IFRS 15

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Balanseføringsunntak

- ▶ Leietaker kan unnlate balanseføring av leiekontrakter som gjelder “små eiendeler”

Selv om små eiendeler unntaket ikke er en tradisjonell vesentlighetsbetraktning, forventer ikke IASB at unntaket vil medføre at vesentlige eiendeler og gjeld holdes utenfor balansen

- ▶ For leieavtaler med maksimalt 12 måneders løpetid kan leietaker velge, pr. underliggende eiendelsklasse, å unnlate balanseføring
  - Eksempel: Ikke-kansellerbar leieavtale på ni måneder med en fire-måneders fornyelsesopsjon

**A: Opsjonsutøvelse rimelig sikkert = ikke kort leieavtale**



**B: Opsjonsutøvelse ikke rimelig sikkert = kort leieavtale**



# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Leieperiode og leiebetalinger

---

- ▶ Leieperioden er den uoppsigelige perioden
  - Med tillegg for potensielle forlengede perioder dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil velge å forlenge leieperioden
- ▶ Leiebetalinger:



<sup>1</sup> Inkluder kun dersom det er rimelig sikkerhet for utøvelse

<sup>2</sup> Leietakere bruker beløpet de forventer å betale. Utleiere inkluderer en hver garanti

<sup>3</sup> Inkluder med mindre det er rimelig sikkert at termineringsrett ikke benyttes

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Andre prinsipper

---

- ▶ Variable leiebetalinger som **ikke** avhenger av en indeks eller rente (f.eks. betalinger basert på resultater eller bruk)
  - Ekskluderes fra leiebetalinger med mindre betalingene i realiteten er faste
  - Kostnadsføres når påløpt (leietakere) og inntektsføres når opptjent (utleiere)
- ▶ Diskonteringsrenten er renten implisitt i leieavtalen (renten utleier krever)
  - Leietakere bruker deres marginale lånerente når renten implisitt i leieavtalen ikke lett (readily) kan fastsettes

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Regnskapsføring hos leietaker – innregning og måling

<b>Førstegangs-innregning og måling</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Mål rett-til-bruk (RTB) eiendel og leieforpliktelse til nåverdien av leiebetalingene</li></ul>
<b>Etterfølgende måling av leieforpliktelsen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Legge til rentekostnader (accretion; implisitt eller marginal lånerente ved starten av leieavtalen)<sup>2</sup></li><li>▶ Redusere forpliktelsen med utførte leiebetalinger</li></ul>
<b>Etterfølgende måling av RTB-eiendelen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Avskrive RTB-eiendelen, normalt lineært over det korteste av leieperiode og forventet økonomisk levetid på underliggende eiendel</li><li>▶ Re-målings-opsjoner i IAS 16 og IAS 40 kan anvendes i den grad leieobjektet faller innenfor en av de to standardenes virkeområde</li></ul>
<b>Inntekter og kostnader</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Generelt fremskutt kostnadsføring (“front-load”)</li><li>▶ Separere rentekostnad og avskrivninger</li></ul>

1 Måling ved førstegangsinnregning av RTB-eiendelen vil også inkludere leietakers direkte henførbare utgifter; forskuddsbetalinger til utleier, fratrasket eventuelle leieinsentiver mottatt fra utleier; og restaurering, fjerning og opprydningsutgifter.

2 Så lenge en revurdering og endring i diskonteringsrenten ikke gjort.



# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Regnskapsføring hos leietaker – presentasjon

Balanse	Resultatoppstilling	Kontantstrømoppstilling
<b>RTB-eiendel:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Separat fra andre eiendeler (f.eks. eide eiendeler), eller sammen med tilsvarende underliggende eiendeler og opplysninger om hvilke linjer som inkluderer RTB-eiendeler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Avskrivninger (separat fra rentekostnad)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Nedbetaling av hovedstol under finansieringsaktiviteter</li></ul>
<b>Leieforpliktelse:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Separat fra andre forpliktelser, eller sammen med andre forpliktelser og noteopplysninger om hvilke linjer leieforpliktelsen inngår i</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Rentekostnad (separat fra avskrivninger)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Rentebetalinger presenteres konsistent med prinsipp valg under IAS 7 <i>Oppstilling over kontantstrømmer</i></li></ul>
	<p>Presentere eller opplyse om:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Variabel leiekostnad</li><li>▶ Kostnad for kortsiktige leieavtaler</li><li>▶ Kostnader for leie av små eiendeler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Betalinger for leie av små eiendeler, kortsiktige leieavtaler og variable leiebetalinger (ikke inkludert i leieforpliktelsen) under driftsaktiviteter</li><li>▶ Supplerende opplysninger om ikke-kontanteffekter fra nye leieavtaler</li></ul>

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Regnskapsføring hos utleier – innregning og måling

---

- ▶ Mange aspekter ved dagens prinsipper for regnskapsføring hos utleier videreføres
- ▶ Finansielle utleieavtaler – tilsvarende som finansielle leieavtaler i dag
  - Fraregne underliggende eiendel
  - Innregne nettoinvesteringen
  - Innregne eventuell gevinst ved avhendelse
- ▶ Operasjonelle utleieavtaler – tilsvarende som operasjonelle utleieavtaler i dag.

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Regnskapsføring hos utleier – presentasjon

Balanse	Resultatoppstilling	Kontantstrømoppstilling
<p><b>Operasjonelle leieavtaler:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Underliggende eiendel presenteres basert på dens art</li></ul> <p><b>Finansielle leieavtaler:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Leiefordring (dvs. nettoinvesteringen i leieavtalen – nåverdien av leiebetalinger og ikke-garantert restverdi)</li></ul>	<p>Ikke adressert i IFRS 16; dagens praksis:</p> <p><b>Begge leietyper:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Generelt presenteres inntekt fra leieavtaler enten separat eller opplyses om i note</li></ul> <p><b>Finansielle leieavtaler:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Inntekt eller kostnad innregnet ved leieavtalens begynnelse presenteres i samsvar med IAS 1 <i>Presentasjon av finansregnskap</i></li><li>▶ Generelt presenteres renteinntekt på nettoinvesteringen som renteinntekt</li></ul>	<p>Ikke adressert i IFRS 16; dagens praksis:</p> <p><b>Begge leietyper:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Mottatt kontantvederlag presenteres i samsvar med IAS 7, generelt under driftsaktiviteter</li></ul>

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Salg og tilbakeleie

---

- ▶ Alle foretak bruker definisjonen for salg i IFRS 15
  - Tilstedeværelse av tilbakeleie, isolert sett, utelukker ikke at det kan ha vært et salg
  - Salg er utelukket når selger (leietaker) har en substansiell tilbakekjøpsrett
- ▶ Selgers (leietakers) regnskapsføring av salg og tilbakeleie
  - Fraregne underliggende eiendel
  - Innregne salget til virkelig verdi
  - Innregne kun gevinst/tap som relaterer seg til rettigheter overført til kjøper (utleier)
  - Innregne RTB-eiendel forholdsvis basert på tidligere balanseført beløp til underliggende eiendel
  - Innregne leieforpliktelse
- ▶ Regnskapsføring av salg og tilbakeleietransaksjoner som ikke er salg under IFRS 15
  - Leietaker innregner en finansiell forpliktelse og utleier en finansiell eiendel i samsvar med IAS 39 eller IFRS 9.

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Noteopplysninger

---

- ▶ Nye notekrav for leietakere inkluderer
  - Avskrivning av RTB-eiendeler fordelt på klasser av underliggende eiendeler
  - Rentekostnad på leieforpliktelser
  - Kostnader ved kortsiktige leieavtaler og leie av små eiendeler
  - Inntekt fra fremleie
  - Totale utgående kontantstrømmer
  - Alle opplysninger i samme note; kvantitative opplysninger i tabellformat
- ▶ Nye notekrav for utleiere inkluderer:
  - Hvordan utleiere styrer risiko knyttet til beholdte rettigheter i underliggende eiendel
  - Kvalitative og kvantitative forklaringer av betydelige endringer i beløpet for nettoinvestering i finansielle leieavtaler
  - Leieinntekt i tabell
  - Forfallsanalyse og en avstemming av ikke-diskonterte kontantstrømmer til fordringer knyttet til finansielle leieavtaler

# IFRS 16 *Leieavtaler*

## Ikrafttredelsestidspunkt og overgangsregler

---

- ▶ Den nye standarden gjelder for årsregnskap som starter 1. januar 2019 eller senere
  - Tidliganvendelse er tillatt dersom IFRS 15 implementeres samtidig med eller tidligere enn IFRS 16. Verken IFRS 15 eller IFRS 16 er foreløpig godkjent av EU
- ▶ Leietakere med eksisterende finansielle leieavtaler og utleiere viderefører beløp balanseført på tidspunkt for overgang til IFRS 16 (med unntak for mellomliggende utleiere i framleieavtaler)
- ▶ Leietakere kan velge enten full retrospektiv eller en modifisert form for retrospektiv implementering
  - Forenklinger er tilgjengelige ved modifisert retrospektiv implementering
- ▶ Notekrav under IAS 8 gjelder ved overgangen (og før implementering), med noen justeringer

# Takk for oppmerksomheten

Spørsmål?