

Foreløpig standard

Statlig RegnskapsStandard 13

Leieavtaler

Innholdsfortegnelse

Innledning	2
Mål	2
Virkeområde	2
Definisjoner	3
Konkrete problemstillinger	4
Overføring av økonomisk risiko og kontroll	4
Indikatorer på finansielle leieavtaler	5
Begrensninger	5
Finansielle leieavtaler - leietaker	6
Endringer i regnskapsestimer	7
Presentasjon og tilleggsopplysninger for finansielle leieavtaler	8
Operasjonelle leieavtaler - leietaker	8
Rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet - leietaker	9
Presentasjon og tilleggsopplysninger for operasjonelle leieavtaler	9
Operasjonelle leieavtaler – utleier	9
Finansielle leieavtaler - utleier	10
Spesielle problemstillinger	10
Salg med tilbakeleie	11
Leie av fast eiendom	11
Variabel leie	11
Overgangsbestemmelser	12
Iverksettelse	12
APPENDIKS	13

Dato: 10. mai 2006

Versjon: 1.0

Innledning

I denne standarden er bestemmelsene i standarden satt med **halvfete typer**, mens kommentarer og forklarende tekst er satt i vanlig skrift.

Standarden bygger på NorskRegnskapsStandard 14 Leieavtaler. I appendiks 1 finnes en omtale av avvikene mellom NRS 14 Leieavtaler og denne standarden.

Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive den regnskapsmessige behandlingen av leieavtaler ved statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sine virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet.

Virkeområde

1. **Standarden skal brukes ved regnskapsføring av leieavtaler i virksomhetsregnskapet for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets pilotprosjekt.**
2. **Standarden gjelder for den regnskapsmessige behandlingen av avtaler som overfører retten til å bruke en eiendel mot betaling for en nærmere angitt periode.**
3. **Standarden gjelder ikke:**
 - (a) **rettigheter til å lete etter eller utnytte naturressurser, slik som olje, gass, tømmer, metaller eller andre mineralrettigheter;**
 - (b) **rettigheter knyttet til avtaler om film, teater, video, patenter og kopieringsrettigheter eller lignende;**
 - (c) **investeringseiendommer.**
 - (d) **kjøpsavtaler**
4. Standarden kommer ikke til anvendelse på avtaler om rene tjenesteleveranser hvor det ikke overføres bruksrett til en eiendel fra en part til en annen.
5. Investeringseiendommer skal behandles av utleier og leietaker i samsvar med bestemmelsene i SRS 16, og omfattes ikke av standarden.
6. Det følger av ettårsprinsippet at staten som regel ikke kan påta seg forpliktelser som først skal dekkes i fremtidige budsjettår. I bevilgningsreglementets § 6 første ledd er det fastsatt at staten bare kan pådras forpliktelser som først skal dekkes etter utløpet av budsjettåret, når Stortinget har gitt særlig samtykke til dette. I samme paragrafs andre ledd er det fastsatt at Kongen likevel på visse vilkår kan gi bestemmelser om adgang til å inngå leieavtaler og kjøp av tjenester utover budsjettåret. Ved kongelig resolusjon 2. desember 2005 er fullmakten med enkelte unntak delegert til Finansdepartementet som i rundskriv R-110 har fastsatt vilkårene for at departementene kan inngå leieavtaler og avtaler om kjøp av tjenester utover budsjettåret uten særskilt vedtak i Stortinget.

7. Standarden inneholder også bestemmelser som dekker regnskapsmessige behandlingen av avtaler som vil kreve særskilte fullmakter, jf. rundskriv R-110. Det vises til paragrafene 14 og 18 nedenfor.

Definisjoner

8. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Leieavtale er en avtale hvor leietaker mot en eller flere betalinger får bruksrett til leieobjektet for en nærmere angitt periode.

En leieavtale gir leietaker bruksrett til en eiendel for en nærmere angitt periode mot betaling. Dette innebærer som en underliggende forutsetning at leietaker ved utløpet av leieperioden må levere eiendelen tilbake til utleier eller inngå avtale om videre leie eller kjøp av eiendelen.

Leieobjektet er den eller de eiendeler leietakeren har fått bruksrett til gjennom leieavtalen.

Finansiell leieavtale er en leieavtale som overfører til leietaker det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres.

Operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.

Rimelig sikkert anvendes i denne standarden i samsvar med beskrivelsen av sannsynlighetsbegreper i SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Økonomisk levetid er den perioden en eiendel har økonomisk verdi for en eller flere brukere ved bruk i deres virksomhet.

Garantert restverdi er den verdi leietaker eller nærstående av leietaker har garantert at en eiendel skal ha ved utløpet av leieperioden. I begrepet inngår alle utgifter ved tilbakelevering av leieobjektet.

Leieperiode er den periode leieforholdet antas å ville strekke seg over, og inkluderer:

- den perioden leieavtalen ikke kan sies opp fra leietakers side (minimumsperioden); og
- den perioden leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten.

Leiebetalinger er nominelle leiebeløp over leieperioden, og inkluderer:

- avtalte leiebeløp for minimumsperioden, herunder eventuell forskuddsleie;

- leiebeløp for leieperiode ut over minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av retten til videre leie;
- tap ved oppfyllelse av restverdigaranti;
- kjøpesum dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten. .

Variabel leie (betinget leie) er den del av leiebetalingene som ikke er et fast beløp i henhold til leieavtalen, men som er basert på andre forhold enn tidsfaktoren.

Variabel leie (betinget leie) kan for eksempel fastsettes som en andel av salgsinntekt, bruk av driftsmidlet og tilsvarende. Variabel leie kostnadsføres på det tidspunkt betingelsen for den variable leien inntreffer. Leiebetalinger inkluderer derfor ikke variabel leie.

En fast eiendom regnes som investeringseiendom når den ikke eies med henblikk på ordinær produksjons- eller salgsvirksomhet, men med det formål å skaffe virksomheten leieinntekter eller fordel av verdistigning.

9. Standarden er utarbeidet med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om statlig økonomistyring. Standarden kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om regnskapsføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003.

Konkrete problemstillinger

Klassifisering av leieavtaler

10. En leieavtale klassifiseres som **finansiell eller operasjonell** i samsvar med avtalens reelle innhold når avtalen inngås og ut fra om det har funnet sted en overføring av økonomisk risiko og kontroll. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til leieobjektet er gått over på leietaker, klassifiseres leieavtalen som **finansiell**. Andre leieavtaler klassifiseres som **operasjonelle**.
11. Dersom en leieavtale inneholder både en rett og plikt til å kjøpe leieobjektet ved utløpet av leieperioden anses dette regnskapsmessig som et kjøp på avbetaling. Slike kjøp må det innhentes samtykke til av Stortinget, og de er ikke omfattet av standarden. Det vises for øvrig til omtalen i paragraf 6 ovenfor, og til paragrafene 42 til 45 nedenfor om regnskapsmessig behandling av leieavtaler som gir leietaker rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet.
12. Standard leiekontrakter under de statlige husleieordningene skal som regel klassifiseres som operasjonelle leieavtaler.

Overføring av økonomisk risiko og kontroll

13. Inngåelse av en leieavtale medfører en tidsbegrenset rettighet til bruk av leieobjektet. Dersom avtalen er utformet slik at leietaker er bundet i hele kontraktsperioden, og leien er beløpsmessig fastsatt, har leietaker ved avtaleinngåelsen anskaffet en

tidsbegrenset rettighet og pådratt seg en tilhørende forpliktelse i form av fremtidige leiebetalinger. Begrepene økonomisk risiko og kontroll for leieavtaler må knyttes opp mot retten til bruk av det underliggende leieobjektet.

14. For leietaker vil enhver leieavtale innebære en viss økonomisk risiko og kontroll. I en del leieavtaler vil en så stor del av den økonomiske risiko og kontroll være gått over på leietaker at transaksjonen har nære likhetstrekk med kjøp av en eiendel, selv om eiendomsretten formelt ikke er overført. Leietaker vil kunne ha risiko knyttet til verdiendringer av det underliggende leieobjektet ved siden av den økonomiske risiko og kontroll som generelt er knyttet til leieavtaler. Ved vurderingen skal det legges vekt på det reelle økonomiske innhold og ikke på avtalens formelle form.

Indikatorer på finansielle leieavtaler

15. Det kan være flere forhold som kan indikere at det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført til leietaker. Dersom ett av følgende kriterier er til stede skal det legges til grunn at leieforholdet er å anse som en finansiell leieavtale:
- (a) leietaker har rett til å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdi på det tidspunkt retten kan benyttes;
 - (b) estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid;
 - (c) nåverdien av estimerte leiebetalinger tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen; og
 - (d) eiendelen er av en så spesiell karakter at den ikke kan brukes av andre enn leietaker uten vesentlige endringer eller modifikasjoner.
16. Andre indikasjoner som alene eller kombinert kan medføre at en leieavtale skal klassifiseres som en finansiell leieavtale er:
- (a) at leietaker ved å si opp avtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier;
 - (b) at det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker;
 - (c) at leietaker etter utløpet av den opprinnelige leieavtalen har rett til å fornye denne for en tidsbegrenset periode til en leie som ligger vesentlig under markedsleie for en tilsvarende eiendel; og
 - (d) dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.

Begrensninger

17. Standarden er i denne omgang begrenset til Finansdepartementets pilotprosjekt og vil derfor ikke gjelde for andre virksomheter. Spesielt vil standarden ikke gjelde for statsforetak, helseforetak, særlovsselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.
18. Standarden omhandler presentasjon av leieavtaler i årsregnskapene til virksomhetene som deltar i Finansdepartementets pilotprosjekt og er begrenset til de forhold som

antas å være aktuelle i pilotprosjektet. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Finansdepartementet. I den utstrekning standarden inneholder bestemmelser som går ut over virksomhetens fullmakter i saker på de områder standarden dekker, er virksomhetens fullmakter bestemmende for hvordan forholdet skal behandles og presenteres i virksomhetens regnskaper.

Finansielle leieavtaler¹ - leietaker

19. Avtaler om finansiell leie skal behandles regnskapsmessig som om leietaker har kjøpt en eiendel som er finansiert ved lån som skal forrentes og tilbakebetales gjennom betaling av leie.
20. **Leiebetalingene skal fordeles mellom rentekostnad og avdrag på den gjenstående forpliktelse som er knyttet til leieobjektet. Leietaker skal fordele og resultatføre rentekostnaden som finanskostnad over leieperioden og slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er den samme i hver periode.**
21. **Leietaker skal balanseføre en finansiell leieavtale til verdien av vederlaget i leieavtalen. Verdien av vederlaget er nåverdien av leiebetalingene. Ved beregning av nåverdi skal enten implisitt rente i leieavtalen eller statens kalkulasjonsrente legges til grunn.**
22. Retningslinjer for fastsettelse av kalkulasjonsrente er fastsatt i Finansdepartementets rundskriv R-109.
23. Ved inngåelse av en finansiell leieavtale skal leietaker balanseføre eiendelen med samme beløp som den tilhørende leieforpliktelse. Tidspunktet for balanseføringen er når leieobjektet er stilt til rådighet for leietaker. Måling skjer på tidspunktet for inngåelse av leieavtalen.
24. Verdsettelse av leieobjektet skjer på tidspunktet for inngåelse av leieavtalen. Verdien av leieavtalen skal settes til verdien av vederlaget i leieavtalen.
25. En prisindeksregulering som er direkte knyttet til de faste leiebetalingene, skal ikke betraktes som en variabel leie, men skal estimeres når avtalen inngås og inngå i leiebetalingene ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen. Estimater skal baseres på den informasjon som er tilgjengelig på avtaletidspunktet.
26. Utgifter som påløper og som er direkte relatert til selve inngåelsen av leieavtalen skal inkluderes som en del av anskaffelseskost. Dette vil typisk være utgifter i forbindelse med forhandlinger om leieavtalen.
27. **Leieobjekt under balanseførte leieavtaler skal vurderes etter de samme vurderingsregler som leietaker benytter for tilsvarende eiendeler. Dersom leieobjektet har en begrenset økonomisk levetid skal den avskrives etter en**

¹ Det vises til paragraf 18 ovenfor som innebærer at bestemmelsene som gjelder finansielle leieavtaler bare kommer til anvendelse dersom virksomheten har fått fullmakt til å inngå slike avtaler.

fornuftig avskrivningsplan.

28. Kravet om en fornuftig avskrivningsplan og bruk av beste estimat er det samme som for virksomhetens øvrige eiendeler. Avskrivningsperioden skal settes lik estimert leieperiode. Dersom den økonomiske levetiden for leieobjektet er kortere enn estimert leieperiode, benyttes økonomisk levetid som avskrivningsperiode. Dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det er rimelig sikkert at denne retten vil bli benyttet når avtalen inngås, skal leieobjektet avskrives over forventet økonomisk levetid.
29. Retningslinjer for vurdering av økonomisk levetid og fastsettelse av avskrivningsplaner er tatt inn i periodiseringsprosjektets veiledningsnotat for regnskapsføring av varige driftsmidler.
30. Nedskrivningsplikt skal vurderes i samsvar med retningslinjene for nedskrivning av avrige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Tilsvarende gjelder for reversering av tidligere foretatte nedskrivninger.
31. Leieforpliktelsen nedbetales gjennom leiebeløpene. Rentedelen av leiebeløpet skal regnskapsføres som finanskostnad, mens avdragsdelen reduserer leieforpliktelsen. Rentekostnaden skal fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er den samme i hver periode.
32. Balanseførte leieavtaler skal føres opp som anleggsmiddel i balansen og skilles fra leietakers egne eiendeler dersom de er vesentlige. Leieforpliktelsen skal klassifiseres som øvrig langsiktig gjeld. Avskrivning, nedskrivning og reversering av nedskrivning skal presenteres på de respektive linjer i resultatregnskapet. Rentedelen av leiebeløpet, jf. paragraf 20 ovenfor, skal vises som annen rentekostnad i resultatregnskapet.

Endringer i regnskapsestimater

33. **Det skal foretas vurdering av avskrivningsplanen for balanseførte leieavtaler ved utløpet av hver regnskapsperiode på samme måte som for virksomhetens øvrige eiendeler. Virkningen av en endring i avskrivningsplanen skal følge de prinsipper som anvendes for eide driftsmidler.**
34. Endret estimat for tap ved oppfyllelse av restverdigaranti skal innarbeides som en endring av avskrivningsplanen.
35. For en leieavtale som balanseføres vil en endring av implisitt rente i leieavtalen medføre en urealisert gevinst eller et urealisert tap på den balanseførte leieforpliktelsen.
36. For en leieavtale som balanseføres og hvor statens kalkulasjonsrente er benyttet, skal det ikke gjøres endring i estimater som følge av endringer i kalkulasjonsrenten. Det vil følgelig ikke oppstå urealisert gevinst eller urealisert tap ved leieavtaler hvor statens kalkulasjonsrente er lagt til grunn for nåverdiregningen.

37. Det er ikke krav til resultattføring av urealisert tap på en balanseført leieforpliktelse som følge av endring i implisitt rente i avtalen. Urealisert gevinst skal ikke resultattføres.

Presentasjon og tilleggsopplysninger for finansielle leieavtaler

38. En leieavtale som balanseføres skal leietaker føre opp under avsnittet anleggsmidler i balansen. Slike eiendeler skal skilles fra leietakers egne eiendeler dersom de er vesentlige.
39. Leietaker skal gi følgende tilleggsopplysninger om verdien av finansielle leieavtaler:
- (a) på hver post under varige driftsmidler i balansen skal det opplyses om netto bokført verdi for finansielle leieavtaler på rapporteringstidspunktet;
 - (b) årets avskrivning dersom leieavtalen må regnes som vesentlig;
40. Leietaker skal gi følgende tilleggsopplysninger om forpliktelse knyttet til finansielle leieavtaler:
- (a) summen av resterende estimerte leiebetalinger og nåverdien av disse
 - (b) resterende estimerte leiebetalinger og nåverdien av disse for leieavtaler som på rapporteringstidspunktet forfaller:
 - i. innen ett år
 - ii. fra ett til fem år frem i tid
 - iii. mer enn fem år frem i tid
41. Leietaker skal gi følgende opplysninger om vesentlige leieavtaler:
- (a) hvordan en eventuell variabel leie er fastsatt;
 - (b) variabel leie som er kostnadsført i perioden;
 - (c) om det eksisterer rett til forlenget leie eller kjøp av eiendelen; og
 - (d) andre utvidelsesklausuler og betingelser knyttet til avtalen

Operasjonelle leieavtaler - leietaker

42. Leietaker skal bokføre og presentere leiebetalinger for leieavtaler som ikke balanseføres som annen driftskostnad og fordele kostnadene systematisk over hele leieperioden.
43. Leiebetalingene ved operasjonelle leieavtaler skal normalt fordeles lineært over leieperioden og presenteres som annen driftskostnad i resultatregnskapet. Dersom den løpende kostnadsføring av leiebetalingene ikke gir en fornuftig sammenstilling med leietakerens inntjening fra leieobjektet, skal en annen periodisering brukes. Balanseposter som oppstår når kostnadsføringen ikke er identisk med periodeleien er

en vanlig periodeavgrensning, og innebærer ikke en balanseføring av selve leieavtalen.

44. Dersom leietakers inntjening på et leieobjekt faller bort eller reduseres i så stor grad at den resterende estimerte forpliktelse knyttet til leieavtalen overstiger inntjeningen på leieobjektet, må leietaker gjøre en avsetning til dekning av resterende forpliktelse.
45. I en leieavtale vil det kunne ligge bestemmelser om at leietaker, på nærmere angitte betingelser, har rett til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden og/eller kjøpe eiendelen. Leietaker vil normalt betale en premie for denne typen rettigheter. Premien kan være inkludert i de avtalte leiebeløpene, eller det kan betales en separat premie for rettigheten.

Rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet - leietaker

46. **Dersom en leieavtale gir leietaker rett til å kjøpe eiendelen eller til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden, skal premien som betales for denne rettigheten inngå i leiebetalingene.**
47. Foruten selve premien for rettigheten vil det også være fremtidige kostnader forbundet med å utøve retten til å kjøpe eiendelen. Disse kostnadene skal vurderes sammen med leiebetalingene.
48. For en leieavtale som balanseføres vil premie for rett til videreleie utover minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i verdsettelsen av leieavtalen.
49. For en leieavtale som ikke balanseføres vil premie for rett til videreleie eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i de periodisk bokførte leiebetalingene.

Presentasjon og tilleggsopplysninger for operasjonelle leieavtaler

50. **Leietaker skal gi tilleggsopplysninger om samlet leiebetaling for sine operasjonelle leieavtaler med følgende spesifikasjon:**
- (a) varighet under ett år
 - (b) varighet mellom ett og fem år
 - (c) varighet over fem år

Operasjonelle leieavtaler – utleier

51. **Utleier skal presentere utleide eiendeler i sin balanseoppstilling i samsvar med klassifiseringen av eiendelen.**

52. **Utleier skal fordele leieinntekter fra operasjonelle leieavtaler på en systematisk måte over hele leieperioden.**
53. Leieinntekter ved operasjonelle leieavtaler skal normalt fordeles lineært over leieperioden. Dersom en annen systematisk fordeling av leieinntektene gir en bedre fremstilling av fordelingen av leieinntektene i leieperioden, skal en annen periodisering av leieinntektene brukes.
54. Omkostninger som utleier pådrar seg som følge av leieavtalen, skal resultatføres. Avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikringer og driftskostnader regnes i denne forbindelse som omkostninger.
55. Kostnader som utleier pådrar seg når en operasjonell leieavtale inngås, kan enten utsettes og resultatføres over leieperioden i forhold til leieinntekten, eller resultatføres i den perioden da kostnadene ble pådratt.
56. **Utleier skal foreta avskrivning av utleide eiendeler i samsvar med de avskrivningsplaner utleier benytter for tilsvarende eiendeler.**

Finansielle leieavtaler² - utleier

57. Avtaler om finansiell leieavtale skal regnskapsmessig behandles som om utleier har gitt leietaker et lån tilsvarende den investering utleier har foretatt i leieobjektet og som skal forrentes og avdras gjennom leieinnbetalingene.
58. **Utleier skal presentere en finansiell leieavtale som fordring i sin balanseoppstilling med et beløp som tilsvarer nettoinvesteringen i leieobjektet.**
59. **Ved en finansiell leieavtale skal utleier dele leieinnbetalingene i en del som utgjør tilbakebetaling av investeringen i leieobjektet og en rentedel. Utleier skal presentere rentedelen som finansinntekt.**
60. **Rentedelen skal resultatføres over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restfordring er den samme for hver periode.**

Presentasjon og tilleggsopplysninger for finansielle leieavtaler

61. **Utleier skal gi følgende opplysninger om fremtidige sikre leieinnbetalinger knyttet til uoppsigelige leieavtaler, samlet og med gjenværende løpetider:**
- (a) under ett år
 - (b) mellom ett og fem år
 - (c) over fem år

Spesielle problemstillinger

² Det vises til paragraf 18 ovenfor som innebærer at bestemmelsene som gjelder finansielle leieavtaler bare kommer til anvendelse dersom virksomheten har fått fullmakt til å inngå slike avtaler.

Salg med tilbakeleie

62. Salg med tilbake leie er en sammensatt avtale der eieren av en eiendel selger og leier tilbake den samme eiendelen fra kjøperen. Leien og salgsprisen vil normalt være innbyrdes avhengige ettersom de avtales samtidig, og de representerer nødvendigvis ikke eiendelens verdi. Den regnskapsmessige behandling av et salg med tilbakeleie vil avhenge av om avtalen om tilbakeleie er finansiell eller operasjonell.
63. **Dersom avtalen om tilbakeleie av eiendelen er en finansiell leieavtale, er det økonomiske innholdet i transaksjonen opptak av lån for brukeren av eiendelen, med eiendelen som sikkerhet for lånet. Det oppstår derfor ikke gevinst eller tap ved transaksjonen. Salgsbeløpet skal presenteres som gjeld.**
64. Balanseført verdi av eiendelen endres ikke, og opprinnelig avskrivningsplan skal videreføres med mindre det i forbindelse med selve transaksjonen avdekkes behov for justering av planen. En eventuell merverdi som kommer til uttrykk i transaksjonen blir inntektsført gjennom lavere avskrivninger på eiendelen enn det ellers ville blitt dersom en ren leietransaksjon på samme vilkår hadde funnet sted. Eventuell mindreverdi som blir synliggjort i transaksjonen vurderes etter hovedreglene for nedskrivning av anleggsmidler.
65. **Ved en operasjonell avtale om salg og tilbakeleie og når leien og salgsprisen er markedsmessig fastsatt, er det i realiteten en normal salgstransaksjon. Eventuell gevinst eller tap skal resultatføres på transaksjonstidspunktet. I de tilfeller der et tap kompenseres ved at fremtidig leie ligger under markedsprisen, skal tapet periodiseres over leietiden. Dersom salgsprisen er høyere enn markedsverdien, skal det overskytende beløp periodiseres over perioden eiendelen forventes brukt.**

Leie av fast eiendom

66. **En avtale om leie av fast eiendom (tomt og bygninger) skal klassifiseres på samme måte som andre leieavtaler, jf. paragraf 10 ovenfor.**
67. Dersom det ikke er rimelig sikkert at leietaker vil overta eiendomsretten, vil normalt ikke det vesentligste av risiko og kontroll ved å eie en tomt være overført til leietaker.

Variabel leie

68. En leieavtale vil ikke alltid angi et fast leiebeløp, men kan inneholde bestemmelser om at det totale leiebeløpet skal fastsettes på grunnlag av nærmere fastsatte betingelser, f. eks. kan den totale leien fastsettes på grunnlag av leietakers salgsinntekter eller bruk av leieobjektet. Denne formen for leie kan utgjøre hele leiebeløpet eller komme i tillegg til en fast leie.
69. **Variabel leie skal ikke regnes som leiebetaling ved beregning av anskaffelseskost og estimerte forpliktelser, men resultatføres i den perioden betingelsen for den variable leien inntreffer. Dette gjelder både ved klassifisering og verdsetting av**

leieavtaler med variabel leie.

70. Variabel leie vil bare inneholde et driftskostnadselement som er direkte knyttet til betingelsen som ligger til grunn for beregningen av den variable leien. I en leieavtale som inneholder både en fast og en variabel leie, vil det vedklassifisering og verdsetting være naturlig å skille de to formene for leiebetaling.
71. Dersom en leieavtale inneholder en stor andel variable leie, vil avtalen som regel ikke kunne klassifiseres som finansiell.

Overgangsbestemmelser

72. Alle bestemmelsene i denne standarden skal iverksettes fra den dato Finansdepartementet bestemmer.

Iverksettelse

73. Denne statlige regnskapsstandard gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2005 eller senere.

APPENDIKS SRS 13 Leieavtaler

Status:	Foreløpig standard
Format:	SRS 13 er redigert etter standardoppsettet for standarder i pilotprosjektet som i hovedsak følger IPSAS. Teksten i standarden er utformet på samme måten som tilsvarende IPSAS-standarder. Bestemmelsene er satt med uthevet skrift, mens kommentarer og utdypninger av bestemmelsene er satt som vanlig tekst.
Forholdet til NRS:	NRS 14 Leieavtaler dekker regnskapsføring av leieavtaler for leietaker. Bestemmelsene i dette høringsutkastet som gjelder regnskapsføring av leieavtaler for leietaker, samsvarer innholdsmessig med bestemmelsene i NRS 14 Leieavtaler. Bestemmelsene om regnskapsføring av leieavtaler for utleier i høringsutkastet er basert på IPSAS 13 Leases og IAS 17 Leases. Dette gjelder følgende hovedavsnitt i standarden: Operasjonelle leieavtaler – utleier er behandlet i paragrafene 51 til 56. Finansielle leieavtaler – utleier er behandlet i paragrafene 57 til 61.
Spesielle forhold:	Enkelte spesielle problemstillinger er behandlet i paragrafene 62 til 71. Bestemmelsene svarer innholdsmessig til de tilsvarende bestemmelser i NRS 14 Leieavtaler.