

# ANBEFALT STANDARD

## Statlig RegnskapsStandard 13

### Leieavtaler

#### Innholdsfortegnelse

---

Innledning .....	2
Mål .....	2
Virkeområde .....	2
Definisjoner .....	3
Konkrete problemstillinger .....	5
Klassifisering av leieavtaler .....	5
Overføring av økonomisk risiko og kontroll .....	5
Indikatorer på finansielle leieavtaler .....	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 .....	10
Finansielle leieavtaler – utleier .....	10
Spesielle problemstillinger .....	11
Salg med tilbakeleie .....	11
Leie av fast eiendom .....	11
Variabel leie .....	11
Iverksettelse .....	12
Appendiks .....	13

## Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Prinsippet som i tilfelle velges, skal være dokumentert og konsistent over tid, jf. punkt 3.2.3 i Bestemmelser om økonomistyring i staten.

Denne statlige regnskapsstandarden er fastsatt av Finansdepartementet som anbefalt, men ikke obligatorisk standard med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden er én av et sett anbefalte regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person, heretter betegnet som statlige virksomheter, jf. § 2 i Reglement for økonomistyring i staten. Disse standardene gjelder ikke for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Dersom en virksomhet, i samråd med overordnet departement, velger å føre sitt virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal som utgangspunkt alle standardene benyttes. Dersom en virksomhet avviker fra de anbefalte standardene på enkelte punkter, må dette opplyses om og begrunnes i regnskapspresentasjonen. Det skal i tillegg sendes en redegjørelse for eventuelle avvik til Senter for statlig økonomistyring via overordnet departement. Det vises også til Rundskriv R-114 om fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene.

**Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.**

I denne standarden er **halvfete typer** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

## Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive hvordan statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene, skal regnskapsføre leieavtaler.

## Virkeområde

1. **Standarden skal brukes ved regnskapsføring av leieavtaler i virksomhetsregnskapet for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene.**

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. 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 pådra seg 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 Fullmakt i henhold til bevilgningsreglementet har fastsatt vilkårene for at departementene kan inngå eller samtykke i at en underliggende statlig virksomhet inngår leieavtaler og avtaler om kjøp av tjenester utover budsjettåret uten særskilt vedtak i Stortinget.
6. Standarden inneholder også bestemmelser som dekker den regnskapsmessige behandlingen av avtaler som vil kreve særskilte fullmakter, jf. rundskriv R-110.
7. 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 Senter for statlig økonomistyring (SSØ).

## 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)
- 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.

## Konkrete problemstillinger

### *Klassifisering av leieavtaler*

9. En leieavtale klassifiseres som **finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjektet er gått over på leietaker, klassifiseres leieavtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.**
10. Klassifisering av leieavtalen som finansiell eller operasjonell skjer på tidspunktet for avtaleinngåelse. Klassifiseringen vurderes ut i fra hvorvidt det har funnet sted en overføring av økonomisk risiko og kontroll. Som hjelpemiddel ved denne vurderingen anvendes indikatorer på finansielle leieavtaler.
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.
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 kontraktperioden, 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
  - 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 markedisleie for en tilsvarende eiendel
  - d) dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere

### ***Finansielle leieavtaler – leietaker***

17. 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.
18. **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.**
19. **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.**
20. Retningslinjer for fastsettelse av kalkulasjonsrente er fastsatt i Finansdepartementets rundskriv R-109 Behandling av kalkulasjonsrente, risiko, kalkulasjonspriser og skattekostnad i samfunnsøkonomiske analyser.
21. 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.
22. En leieavtale vil også kunne inneholde bestemmelser om at leiebetalingene skal justeres med en prisindeks. En prisindeksregulering som er direkte knyttet til de faste leiebetalingene er ikke en variabel leie, men skal estimeres på avtaletidspunktet og inngå i leiebetalinger ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen basert på den informasjon som er tilgjengelig på dette tidspunktet.

23. Anskaffelseskost for eiendelen og tilhørende leieforpliktelse er verdien av vederlaget i leieavtalen, som er nåverdi av leiebetalingene.
24. Det vil normalt påløpe utgifter som er direkte relatert til selve inngåelsen av avtalen. Dette kan for eksempel være utgifter i forbindelse med forhandlinger om leieavtalen. Slike utgifter skal inkluderes som en del av anskaffelseskost.
25. **Leieobjekt under balanseførte leieavtaler skal vurderes etter de samme vurderingsregler som leietaker benytter for tilsvarende eiendeler. Dersom leieobjektet (eiendelen) har begrenset økonomisk levetid, skal den avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.**
26. 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.
27. Retningslinjer for vurdering av økonomisk levetid og fastsettelse av avskrivningsplaner er tatt inn i SRS 17 Anleggsmidler.
28. Nedskrivningsplikt skal vurderes i samsvar med retningslinjene for nedskrivning av øvrige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Tilsvarende gjelder for reversering av tidligere foretatte nedskrivninger.
29. 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.
30. 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 skal vises som annen rentekostnad i resultatregnskapet.

### ***Endringer i regnskapsestimater***

31. **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.**
32. Endret estimat for tap ved oppfyllelse av restverdigaranti skal innarbeides som en endring av avskrivningsplanen.

33. 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.
34. 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 nåverdiberegningen.
35. **Det er ikke krav til resultatføring av urealisert tap på en balanseført leieforpliktelse som følge av endring i implisitt rente i avtalen. Urealisert gevinst skal ikke resultatføres.**

### ***Presentasjon og tilleggsopplysninger for finansielle leieavtaler***

36. 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.
37. Leietaker skal gi følgende tilleggsopplysninger om verdien av finansielle leieavtaler:
  - a) netto bokført verdi for finansielle leieavtaler på rapporteringstidspunktet på hver post under varige driftsmidler
  - b) årets avskrivning dersom leieavtalen må regnes som vesentlig
38. 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
39. 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
  - d) andre utvidelsesklausuler og betingelser knyttet til avtalen

### ***Operasjonelle leieavtaler – leietaker***

40. **For leieavtaler som ikke balanseføres er leiebetalingene en driftskostnad som fordeles systematisk over hele leieperioden.**



41. Dersom løpende kostnadsføring av leiebetalingene ikke gir en fornuftig sammenstilling, skal en annen periodisering anvendes. Balanseposter som oppstår når kostnadsføringen ikke er identisk med periodeleien er en vanlig tidsavgrensning, og innebærer ikke en balanseføring av selve leieavtalen.
42. Når en leieavtale ikke balanseføres, foreligger det ikke noen eiendel og gjeldspost å vurdere. Det vil imidlertid måtte gjøres en avsetning for forpliktelse dersom inntjeningen på et leieobjekt faller bort, eller reduseres i så stor grad at resterende estimert forpliktelse knyttet til leieavtalen overstiger inntjeningen på leieobjektet.

### ***Rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet – leietaker***

43. I en leieavtale vil det kunne ligge bestemmelser om at leietaker, etter nærmere definerte forutsetninger og 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 vil kunne være inkludert i de avtalte leiebeløpene, eller det kan betales en separat premie for rettigheten.
44. **Dersom en leieavtale inneholder en rett for leietaker til å kjøpe eiendelen eller til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden, skal premien som betales for rettigheten inngå i leiebetalingene.**
45. Foruten selve premien for rettigheten vil det også være fremtidige utgifter forbundet med å utøve retten til å kjøpe eiendelen eller retten til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden. Slike utgifter skal vurderes sammen med leiebetalingene.
46. Prinsipielt skal rett til videreleie eller kjøp av eiendelen måles og regnskapsføres separat. Ofte vil det imidlertid være komplisert å estimere verdien av slike rettigheter. Det aksepteres derfor at premien for slike rettigheter behandles som en del av leiebetalingene.
47. 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.
48. For en leieavtale som ikke balanseføres vil premie for rett til videreleie ut over minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i de periodisk bokførte leiebetalingene.

### ***Presentasjon og tilleggsopplysninger for operasjonelle leieavtaler***

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

---

### **Operasjonelle leieavtaler – utleier**

- 50. Utleier skal presentere utleide eiendeler i sin balanseoppstilling i samsvar med klassifiseringen av eiendelen.**
- 51. Utleier skal fordele leieinntekter fra operasjonelle leieavtaler på en systematisk måte over hele leieperioden.**
52. 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.
53. Omkostninger som utleier pådrar seg som følge av leieavtalen, skal resultatføres. Avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikringer og driftskostnader regnes i denne forbindelse som omkostninger.
54. 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.
- 55. Utleier skal foreta avskrivning av utleide eiendeler i samsvar med de avskrivningsplaner utleier benytter for tilsvarende eiendeler.**

### **Finansielle leieavtaler – utleier**

56. 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.
57. Utleier skal presentere en finansiell leieavtale som fordring i sin balanseoppstilling med et beløp som tilsvarende nettoinvesteringen i leieobjektet.
58. 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.
59. Rentedelen skal resultatføres over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restfordring er den samme for hver periode.
60. 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

### *Salg med tilbakeleie*

61. Salg med tilbakeleie er en sammensatt avtale der eieren av en eiendel selger og leier tilbake den samme eiendelen fra kjøperen. Leien og salgsprisen er normalt innbyrdes avhengige ettersom de avtales samtidig, og de representerer nødvendigvis ikke eiendelens verdi.
62. **Dersom tilbakeleien er en finansiell leieavtale, er det økonomiske innholdet i transaksjonen opptak av lån for brukeren, med eiendelen som sikkerhet for lånet. Det oppstår derfor ikke gevinst eller tap ved transaksjonen. Salgsbeløpet skal presenteres som gjeld.**
63. Balanseført verdi av eiendelen endres ikke, og opprinnelig avskrivningsplan skal videreføres med mindre det i forbindelse med 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 skal kostnadsføres.
64. **Dersom tilbakeleien er en operasjonell leieavtale, og leien og salgsprisen er markedsmessig fastsatt, er det i realiteten en normal salgstransaksjon. Eventuell gevinst eller tap resultatføres på transaksjonstidspunktet. I de tilfeller hvor 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 den perioden eiendelen forventes anvendt hos denne brukeren.**

### *Leie av fast eiendom*

65. **En avtale om leie av fast eiendom (tomt og bygninger) skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell etter de samme kriterier som for andre leieavtaler.**
66. Ved vurdering av avtale om leie av tomt må det tas i betraktning at det på grunn av langsiktighet og betydning av beligenhet, vil være vanskelig å vurdere den økonomiske levetiden. Dersom det ikke er rimelig sikkert at leietaker vil overta den formelle eiendomsretten, vil normalt ikke det vesentligste av risiko og kontroll ved å eie en tomt være overført til leietaker.

### *Variabel leie*

67. En leieavtale vil ikke alltid angi et fast leibeløp, men kan inneholde bestemmelser om at det totale leibeløpet skal fastsettes på grunnlag av nærmere fastsatte betingelser, for eksempel kan den totale leien fastsettes på grunnlag av leietakers salgsinntekter eller bruk av leieobjektet. Denne formen for leie kan utgjøre hele leibeløpet eller

komme i tillegg til en fast leie.

- 68. 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 i forbindelse med klassifisering og verdsettelse av en leieavtale.**
69. 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 ved klassifisering og verdsetting være naturlig å skille de to formene for leiebetaling.
70. Dersom en leieavtale inneholder en stor andel variable leie, vil avtalen som regel ikke kunne klassifiseres som finansiell.

## **Iverksettelse**

71. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

## Appendiks

Status: Anbefalt standard

Forholdet til NRS: NRS 14 Leieavtaler dekker regnskapsføring av leieavtaler for leietaker. Bestemmelsene i denne standarden som gjelder regnskapsføring av leieavtaler for leietaker, samsvarer innholdsmessig med bestemmelsene i NRS 14 Leieavtaler.

Forholdet til IPSAS: Bestemmelsene om regnskapsføring av leieavtaler for utleier i standarden er basert på IPSAS 13 Leases. Dette gjelder følgende hovedavsnitt i standarden:

Operasjonelle leieavtaler – utleier er behandlet i punktene 50 til 55.  
Finansielle leieavtaler – utleier er behandlet i punktene 56 til 60.