



IFRS 16 - Endringer i leieavtaler COVID-19 Respons: IFRS 16

Ingrid Birgitte Haakenstad, senior manager, og Anne Randmæl Jones, partner
Audit & Assurance, Deloitte Norge
Oslo, juni 2020

“Pandemien har ført til ulike lempinger i leieavtaler som ledd i å hjelpe virksomheter gjennom en økonomisk og likviditetsmessig utfordrende periode”

IFRS 16 – Oppfølging av leieavtaler for leietaker, inkludert endringer som følge av Covid-19

IFRS 16 *Leieavtaler* trådte i kraft 01.01.2019. Etter et krevende implementeringsår for selskaper med et stort omfang av leieavtaler, oppstår det i år mange spørsmål knyttet til endringer i leieavtaler. Dette aktualiseres ytterligere som følge av Covid-19, som har ført til ulike lempinger i leieavtaler som ledd i å hjelpe virksomheter gjennom en økonomisk og likviditetsmessig utfordrende periode. Myndighetene har også vært klare i sine forventninger til gårdeiere om tilpasninger og lempinger i husleieavtaler. I denne publikasjonen vil vi ta for oss leietakersiden. Vi vil i første del av artikkelen se på regnskapsføring av inngåtte leieavtaler, herunder variabel leie og leietakers endrede vurderinger av betingelser i leieavtalen. Vi vil videre ta for oss regnskapsføring av endringer i leieavtaler for leietaker. I siste del av publikasjonen tar vi for oss regnskapsmessig behandling av endringer i leieavtaler som er en direkte følge av Covid-19. IASB vedtok 28. mai 2020 endringer i IFRS 16 som gir leietaker mulighet til å gjøre forenklete vurderinger ved regnskapsføring av endringer i leieavtaler som følge av Covid-19. Denne delen kan leses separat fra den øvrige artikkelen ved å klikke [her](#).

KORT OM VIRKEOMRÅDE OG LEIEAVTALER SOM REGULERES AV STANDARDEN

IFRS 16 *Leieavtaler* fastsetter prinsippene for innregning, måling og presentasjon av leieavtaler og for opplysninger om disse. I henhold til standarden er eller inneholder en kontrakt en leieavtale dersom kontrakten overfører retten til å ha kontroll med bruken av en identifisert eiendel i en periode i bytte mot et vederlag. Målet med standarden er å sikre at leietakere og utleiere gir relevant informasjon på en måte som korrekt gjenspeiler leieavtalene, og gir grunnlag for å vurdere leieavtalenes virkning på et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. Ved bruk av IFRS 16 skal et foretak ta hensyn til alle kontraktsvilkårene og relevante fakta og omstendigheter.

Overordnet om regnskapsføring av leieavtaler

Leietaker skal iht. IFRS 16 balanseføre leieavtaler i form av en leieforpliktelse og en tilhørende bruksretteiendel på tidspunkt for oppstart av leieavtalen. Leieforpliktelsen reflekterer nåverdien av leietakerens framtidige leiebetalinger. Hvilke leiebetalinger som skal inkluderes i målingen, reguleres nærmere i IFRS 16.27. Leiebetalingene neddiskonteres med leieavtalens implisitte rente om denne lett kan fastsettes, alternativt med leietakerens marginale lånerente. På tidspunkt for oppstart av leieavtalen skal bruksretteiendelen måles til anskaffelseskost, jfr. IFRS 16.23 og 16.24. Anskaffelseskost inkluderer beløpet fra førstegangsmålingen av leieforpliktelsen, justert for eventuelle forskuddsbetalinger, eventuelle mottatte leieinsentiver, påløpte direkte utgifter til avtaleinngåelsen og eventuelt anslag på fjerningsutgifter knyttet til den underliggende eiendelen som leies.

Balanseført leieforpliktelse måles til amortisert kost over leieperioden og bruksretteiendelen blir gjenstand for avskrivninger og eventuell nedskrivning ved verdifall.

Både bestemmelser i opprinnelig avtale og etterfølgende avtaleendringer kan gi opphav til ny måling av leieforpliktelsen med tilhørende justering av bruksretteiendelen. Dette vil behandles nærmere i de neste avsnittene.

VARIABLE LEIEBETALINGER

Endringer i leieforpliktelse med variable leiebetalinger som er avhengig av indeks eller rentesats

Leiebetalinger som knytter seg til utvikling i indeks eller rentesats, er variable leiebetalinger som inngår i måling av leieforpliktelsen iht. IFRS 16.27. Dette er eneste form for variabel leie som tas med ved fastsettelse av leieforpliktelsen iht. IFRS 16.

Ved førstegangsmåling av leieforpliktelsen hvor leiebetalinger justeres for eksempel med utvikling i konsumprisindeksen (KPI), legges indeksen på tidspunkt for oppstart av leieavtalen til grunn ved fastsettelse av leieforpliktelsen. Indeksen skal ikke estimeres. Forpliktelsen skal først oppdateres med endring i indeks eller rentesats når indeksen eller rentesatsen leiebetalingene knytter seg er offentlig tilgjengelig.

Dersom leiebetalingene iht. leiekontrakten skal reguleres med virkning fra 1. januar hvert år basert på konsumprisindeksen per 31. desember året før reguleringsåret og konsumprisindeksen offentliggjøres 13. januar, er vår oppfatning av leietaker først skal justere leieforpliktelsen med virkning fra og med 13. januar, når indeksen offentliggjøres. Bruksretteiendelen justeres tilsvarende. Det bemerkes at tidspunktet for justering av leieforpliktelsen i dette tilfellet synes omdiskutert.

Som hovedregel benyttes uendret diskonteringsrente ved ny måling av leieforpliktelsen der leiebetalingene endres i forhold til en indeks eller rentesats. Unntaket er der endringene i leiebetalingene er indeksert mot markedsrenten. I de tilfellene skal det benyttes en oppdatert diskonteringsrente som reflekterer endringen i markedsrenten. I en rente bestående av for eksempel NIBOR og kredittpåslag, er det bare NIBOR som endres i dette tilfellet. Dette har likhetstrekk med det vi kjenner fra effektiv rente metode under IFRS 9.

Andre variable leiebetalinger

Andre variable leiebetalinger enn leiebetalinger som knytter seg til utviklingen i en indeks eller rentesats, inngår ikke i målingen av leieforpliktelsen. Disse variable leiebetalingene innregnes i resultatet perioden hendelsen eller forholdet som utløser betalingene inntreffer, ref. IFRS 16.38. Omsetningsbasert husleie er et eksempel på leiebetaling som i sin helhet innregnes i resultatet i den perioden forholdet som utløser betalingen inntreffer.

Det understrekes at standarden behandler regnskapsføring av variabel leie forskjellig fra regnskapsføring av endring i leiebetalinger som følge av kontraktendringer (heretter brukes *modifikasjon av leieavtaler* om *endring av leieavtalen*). Variabel leie er leiebetalinger som fremkommer av leieavtalen og som kan forutsees ved inngåelse av leieavtalen, men som har ukjent størrelse per tidspunkt for avtaleinngåelsen. Vurderingen av om et forhold som inntreffer er regulert av den opprinnelige avtalen eller er en modifikasjon av leieavtalen, er derfor avgjørende for regnskapsføringen.

NY MÅLING AV LEIEFORPLIKTELSEN BASERT PÅ EKSISTERENDE LEIEAVTALE

Regnskapsføring av leieforpliktelsen baserer seg på inngått leiekontrakt og leietakers vurderinger gjort på tidspunkt for oppstart av leieavtalen. Forlengelsesopsjoner og termineringsrettigheter i leieavtalen skal vurderes basert på om denne med rimelig sikkerhet vil utøves. I denne vurderingen skal leietaker hensynta alle relevante fakta og omstendigheter som gir leietaker et økonomisk incentiv til å utøve eller ikke utøve opsjonen. Leietaker skal endre sine vurderinger av forlengelsesopsjoner eller termineringsrettigheter og oppdatere leieforpliktelsen dersom det inntreffer en vesentlig hendelse eller vesentlig endring i omstendigheter som er innenfor leietakers kontroll og som gir opphav til en ny vurdering av terminerings- eller forlengelsesopsjoner, jfr. IFRS 16.20. En slik oppdatert vurdering er ikke å regne som en modifikasjon av leieavtalen, da forholdet er regulert av den opprinnelige kontrakten.

Leietakers revurdering av en opsjonsperiode påvirker leieperioden og tilhørende leiebetaling som legges til grunn for fornyet måling av leieforpliktelsen. Endrede vurderinger knyttet til en kjøpsopsjon påvirker også leiebetalingene da disse leiebetalingene inkluderer beløpene som skal betales i henhold til kjøpsopsjonen. I begge tilfellene gjøres en ny måling av leieforpliktelse på tidspunkt for leietakers revurdering av sannsynligheten for utøvelse av opsjonen. Leieforpliktelsen fastsettes ved at man beregner nåverdien av de justerte leiebetalingene med en oppdatert diskonteringsrente. Diskonteringsrenten er leieavtalens implisitte lånerente for den resterende avtaleperioden dersom denne lett kan fastsettes, alternativt leietakers marginale lånerente på tidspunkt for revurderingen. Ved fastsettelsen av marginal lånerente oppdateres i dette tilfellet både rentedelen, for eksempel NIBOR, og kredittpåslaget. Ny måling av leieforpliktelsen resulterer i en tilhørende justering av bruksretteiendelen.

MODIFIKASJON AV LEIEAVTALER

At det skjer endringer av leieavtaler i løpet av leieperioden er ikke uvanlig. Et vanlig eksempel er forlengelse av leieavtalen både med og uten endringer i omfanget av eiendeler som leies. Regnskapsføring av endring av leieavtaler avhenger av hvorvidt endringene møter definisjonen av *modifikasjon av leieavtalen* iht. standarden. I henhold til definisjonene i IFRS 16 er en modifikasjon av leieavtalen en *endring i anvendelsesområde eller vederlag* som ikke var del av de opprinnelige vilkårene i leieavtalen. For eksempel vil tilføyelse eller oppsigelse av retten til å bruke en eller flere underliggende eiendeler, eller utvidelse eller forkortelse av den avtaleregulerte leieperioden omfattes av definisjonen.

Følgene to forhold må vurderes i forhold til definisjonen av modifikasjon av leieavtalen. Har det vært en endring i 1.) *Anvendelsesområdet* for leieavtalen eller i 2.) *Vederlaget* for leieavtalen? La oss starte med vurdering av anvendelsesområdet for leieavtalen. Er det i forhandlinger mellom utleier og leietaker gjort endringer i omfanget av *eiendeler* som inngår i leieavtalen? Er det inngått en tilleggskontrakt til leieavtalen eller gjort endringer i den originale leieavtalen som øker eller reduserer anvendelsesområdet for leieavtalen ved for eksempel å utvide *leieperioden* med to år? Anvendelsesområdet omfatter både omfanget av eiendeler som gjøres tilgjengelig for leietaker og leieperioden. Dersom leieperioden øker eller reduseres, vil det være en endring i anvendelsesområdet for leiekontrakten.

Det må videre vurderes om det har vært en endring i vederlaget knyttet til leieavtalen. Dersom leiebetalingen endres, uavhengig av om anvendelsesområdet (hvilke eiendeler som leies) for leieavtalen endres, vil endringen i vederlaget være en modifikasjon av leieavtalen. Dersom en utleier gir leiefritak en periode, for så å fakturere proporsjonalt høyere i de neste periodene, har IASB i veiledning til IFRS 16 knyttet til Covid-19 uttalt at det ikke vil være å regne som en endring i vederlaget¹. Vederlaget for leieavtalen er uendret, da det i vurderingen må sees hen til helheten. For leieendringer som er en direkte følge av Covid-19 pandemien har IASB vedtatt endringer i standarden som forenkler vurderingene og regnskapsføringen. Dette omhandles i siste del av artikkelen.

Regnskapsføring iht. reglene om modifikasjon av leieavtalen eller variabel leie?

Dersom det er en endring i leieavtalens anvendelsesområde eller i vederlaget, må leietaker vurdere hvorvidt endringen er omfattet av vilkår og betingelser i den eksisterende leieavtalen. Lover og forskrifter kan være styrende for leieavtalen, og det kan være inntatt bestemmelser i leieavtalen, for eksempel om force majeure. I situasjoner med reduserte leiebetaling der dette eksempelvis er en følge av force majeure, inngår ikke leiereduksjonen i standardens definisjon for endring av leieavtalen. Virkningen av leiereduksjoner som omfattes av denne type reguleringer vil være å regne som variable leiebetaling etter IFRS 16.38 da endringen i leiebetaling følger av leieavtalen og ikke som følge av en modifikasjon av leieavtalen, med regnskapsføring av virkningen av leiereduksjonen mot resultatet i den perioden det

¹ Opplæringsmateriale fra IASB ang. IFRS 16 og Covid-19
<https://www.ifrs.org/projects/2020/ifrs-16-and-covid-19/#supporting-material>

oppstår (variabel leie og ikke modifikasjon). Det oppfattes dog å være uvanlig med denne type bestemmelser i norske leiekontrakter, og det er usikkerhet ved om man kan påberope seg slike klausuler i Norge på bakgrunn av situasjoner som Covid-19 pandemien.

Regnskapsføring av modifikasjon av leieavtalen som separat leieavtale

Standarden inneholder to regnskapsmessige løsninger for modifikasjon av leieavtalen. Den regnskapsmessige behandlingen avhenger av om modifikasjon av leieavtalen oppfyller definisjonen for *separat leieavtale eller ikke*, jfr. IFRS 16.44.

Modifikasjon av leieavtalen skal regnskapsføres som en ny separat leieavtale dersom endringen *øker leieavtalens anvendelsesområde* gjennom å tilføye retten til å bruke en eller flere underliggende eiendeler og *vederlaget øker* med et beløp som reflekterer den frittstående prisen for økningen i anvendelsesområde. Følgende eksempel belyser regnskapsføring av modifikasjon av leieavtalen som er en separat leieavtale.

Modifikasjon av leieavtalen som er en separat leieavtale

En leietaker har en 10-års leieavtale for 2000 m² kontorlokaler. I starten av år 6 blir leietaker og utleier enige om å endre leieavtalen til å omfatte ytterligere 3000 m² i samme bygg for den resterende 5-års perioden av leieavtalen. Tilleggslokalet gjøres tilgjengelig for utleier ved utgangen av andre kvartal i år 6 av kontrakten. Økningen i vederlaget som følge av modifikasjonen av leieavtalen, samsvarer med markedsleie for tilleggsarealet, justert for en rabatt for utleiers sparte kostnader til markedsføring og annonsering av det ledige kontorlokalet som ville påløpt om utleier hadde leid ut til en ny leietaker. Utleier regnskapsfører modifikasjonen av leiekontrakten som en separat leieavtale, separat fra den opprinnelige 10 års leieavtalen. Dette pga. at modifikasjonen av leieavtalen gir leietaker en ytterligere rettighet til å bruke en eiendel (kontorlokalene på 3000 m²) og økningen i vederlag tilsvarer frittstående markedsleie dersom kontorlokalet hadde blitt leid ut i markedet. De nye kontorlokalene på 3000 m² som stilles til disposisjon for leietaker gjennom den modifiserte leieavtalen, er den underliggende eiendelen utleier får rett til å benytte, ref. IFRS 16.44 a. Ved utgangen av andre kvartal som er tidspunkt for oppstart av den nye leieavtalen, innregner leietaker en bruksretteiendel og en leieforpliktelse knyttet til tilleggsleiearealet på 3000 m². Leietaker foretar ingen justering i regnskapsføringen av den opprinnelige leieavtalen for 2000 m² kontorlokaler for denne endringen i leieavtalen.

Regnskapsføring av modifikasjon av leieavtalen som regnes som separat leieavtale, regnskapsføres iht. hovedreglene for innregning og måling av leieforpliktelsen iht. standarden. Nåverdien av framtidige leiebetalinger på tidspunkt for oppstart av leieavtalen, diskontert med leieavtalens implisitte lånerente eller leietakers marginale lånerente, innregnes som leieforpliktelse med tilhørende måling og innregning av bruksretteiendel. Regnskapsføring av nye leieavtaler er nærmere omtalt i avsnittet «Overordnet om regnskapsføring av leieavtaler».

Modifikasjon av leieavtaler som ikke regnskapsføres som separat leieavtale

Definisjonen av modifikasjon av leieavtaler etter standarden omfatter alle endringer i leieavtaler uavhengig av om endringen skal regnskapsføres som separat leieavtale eller som endring i opprinnelig regnskapsført leieavtale. Modifikasjoner som behandles som separate leieavtaler er spesifikt angitt i IFRS 16.44. Andre endringer som omfattes av definisjonen for modifikasjon av leieavtaler fører til en oppdatering i regnskapsføringen av den opprinnelige leieavtalen. Dette illustreres med et eksempel på regnskapsmessig behandling av modifikasjon av leieavtale ved forlengelse av leieperioden.

Modifikasjon av leieavtalen som øker omfanget av leieavtalen ved å forlenge leieperioden

Leietaker inngår en 10 års leieavtale for leie av 5000 m² kontorlokaler. Årlig leiebetaling er 100 000 kr, som forfaller til betaling ved utgangen av hvert år. Implisitt lånerente i leieavtalen kan ikke enkelt bli fastsatt, og leietakers marginale lånerente er derfor benyttet. Denne er 6 prosent per år på tidspunkt for oppstart av leieavtalen. Ved inngangen til år 7 blir leietaker og utleier enige om en endringsavtale til den originale leieavtalen der de utvider leieperioden med 4 år, fra 10 til 14 år. Årlig leiebetaling er uendret på 100 000 kr, og med samme forfallstidspunkt. Leietakers marginale lånerente ved inngangen til år 7 er 7 prosent per år. På tidspunkt for modifikasjon av leieavtalen, ved inngangen til år syv, måler leietaker leieforpliktelsen på nytt basert på: 8 år gjenværende leieperiode, årlige leiebetalinger på 100 000 kr og marginal lånerente på 7 prosent per år. Den endrede leieforpliktelsen blir 597 130 kr. Leieforpliktelsen var rett forut for endringen av leieavtalen 346 511 kr. Dette inkluderte rentekostnader som var tillagt leieforpliktelsen per utgangen av år 6. Leietaker innregner differansen mellom den endrede leieforpliktelsen og bokført leieforpliktelse på tidspunkt før inngåelse av modifikasjon av leieavtalen som en justering av bruksretteiendelen.

En modifikasjon av leieavtalen kan også redusere leietakers forpliktelser overfor utleier i form av leie av et redusert omfang eiendeler. Samtidig vil leieprisen kunne justeres for de eiendelene som leietaker iht. den modifiserte leieavtalen skal leie ut avtaleperioden. Det må i dette tilfellet gjøres separate regnskapsmessige vurderinger knyttet til opphør av deler av leieavtalen og utvidelsen av leieavtalen:

Modifikasjon av leieavtalen som reduserer omfanget av leien

Leietaker inngår en 10-års leieavtale for 5000 kvadratmeter næringslokale. Årlig leie er 50 000 kr som forfaller ved utgangen av hvert år. Implisitt lånerente i leieavtalen kan ikke enkelt bli fastsatt. Leietaker benytter marginal lånerente på tidspunkt for oppstart av leieavtalen, som er 6 prosent per år. På starten av år 6 blir leietaker og utleier enige om å endre den originale leieavtalen ved å redusere arealet med 2500 kvadratmeter fra utgangen av andre kvartal i år 6. Årlig fast leievederlag er iht. den endrede kontrakten 30 000 kr per år. Leietakers marginale lånerente ved starten av år 6 er 5 prosent per år.

På tidspunkt for modifikasjonen (på starten av år 6) måler leietaker leieforpliktelsen basert på:

En 5-års gjenværende leieperiode med årlig leievederlag på 30 000 kr og leietakers marginale lånerente på 5 prosent per år. Dette tilsvarer 129 884 kr. Leietaker fastsetter proporsjonal nedgang i bokført beløp av bruksretteiendelen på basis av gjenværende bruksretteiendel, basert på at 2500 kvadratmeter tilsvarer 50 prosent av den opprinnelige leide eiendelen.

50 prosent av bruksretteiendelen før modifikasjon av leiekontrakten er 184 002 kr/2, dvs. 92 001 kr. 50 prosent av leieforpliktelsen er 210 618 kr/2, dvs. 105 309 kr. Som en konsekvens reduserer leietaker bokført verdi av bruksretteiendelen med 92 001 kr og bokført verdi av leieforpliktelsen med 105 309 kr.

Leietaker innregner forskjellen mellom nedgangen i leieforpliktelsen og nedgangen i bruksretteiendelen som en gevinst i resultatet på tidspunkt avtalen modifiseres (på starten av år 6).

Leietaker innregner forskjellen mellom gjenstående leieforpliktelse på 105 309 kr og endret leieforpliktelse på 129 884, som tilsvarer 24 575 kr, som en justering av bruksretteiendelen. Dette reflekterer endringen i leievederlag for den resterende leieperioden diskontert med en justert diskonteringsrente.

ENDRING I IFRS 16 – PRAKTISK UNNTAK FOR LEIETAKER SOM ET DIREKTE RESULTAT AV COVID-19

IASB har gjennom den pågående Covid-19 pandemien fått innspill om at det vil bli mange tilpasninger i leieavtaler i form av for eksempel leiefritak eller midlertidige leiereduksjoner. IFRS 16 har som omtalt tidligere i artikkelen et omfattende regelverk knyttet til behandling av endringer i leieavtaler for leietaker. Det har vært bekymringer knyttet til om det ble utfordrende for leietakere å benytte dette regelverket,

ofte på svært mange ulike leieavtaler, og samtidig fokusere på virksomheten i en periode som er svært krevende. Særlige utfordringer knyttet seg til vurderingene av hvorvidt endringer i leieavtalen som følge av Covid-19 var å regne som en modifikasjon av leieavtalen iht. definisjonen i IFRS 16. Det ble videre lagt til grunn at reglene for modifikasjon av leieavtaler kan være krevende å anvende i praksis. Virksomheter var i tillegg i avslutningsfasen av et krevende implementeringsår av IFRS 16 med utarbeidelse av årsregnskap, der virkningene av Covid-19 kom i tillegg. I lys av dette foreslo IASB en endring i IFRS 16 som regulerer regnskapsmessig behandling av leieendringer som et direkte resultat av Covid-19.

Praktisk unntak for regnskapsføring av reduksjon i leiebetalinger som en direkte konsekvens av Covid-19

IASB vedtok 28. mai 2020 en endring i IFRS 16 *Leieavtaler*. Det er tatt inn et praktisk unntak i IFRS 16.46A som gir leietaker anledning under gitte forutsetninger (se IFRS 16.46B), til å velge ikke å vurdere hvorvidt en endring i leiebetalinger som er en direkte konsekvens av Covid-19 er en modifikasjon av leieavtalen iht. standardens definisjon eller ikke. Leietakere som velger å benytte det praktiske unntaket, vil regnskapsføre endringer i leieavtaler som følger av Covid-19 som om det ikke er å regne som modifikasjon av leieavtalen etter standarden. Dette er en forenkling/unntak mht. vurderingene som ellers måtte vært gjort knyttet til endringene i leieavtalen. Endringen gir mulighet for å regnskapsføre leiereduksjon som variabel leie (løpende resultatføring) uten å måtte vurdere om endringen er en modifikasjon av leieavtalen.

Muligheten til å benytte det praktiske unntaket i IFRS 16.46A gjelder kun leiereduksjoner som har oppstått som en direkte konsekvens av Covid-19 pandemien, og kan kun benyttes når forutsetningene i IFRS 16.46B er oppfylt:

- a.) endringene i leiebetalinger fører til et justert vederlag for leieavtalen som i det alt vesentlige er det samme som, eller lavere enn, vederlaget i leieavtalen umiddelbart før endringen,
- b.) reduksjonen i leiebetalinger gjelder kun leiebetalinger som opprinnelig hadde forfall før 30. juni 2021
- c.) det er ingen vesentlig endring av andre vilkår eller betingelser i leieavtalen.

Det følger av IFRS 16.2 at dersom det praktiske unntaket benyttes, skal det benyttes konsistent på alle leieavtaler med samme karakteristika og under samme omstendigheter.

Klargjøring av forutsetningene for bruk av det praktiske unntaket

IASB anså det som en risiko at det praktiske unntaket kunne bli benyttet i for stor utstrekning, noe som er bakgrunnen for vilkårene i IFRS 16.46B. Det fremkommer av Basis for Conclusion (BC) til IFRS 16 at dersom leiebetalingene *øker* som følge av en endring av leieavtalen, vil dette ikke være å regne som en direkte konsekvens av Covid-19, med unntak av eventuell diskonterings effekt som fører til at nåverdien av framtidige leiebetalinger er høyere.

IASB har begrenset det praktiske unntaket til å gjelde leiebetalinger med forfall innen 30. juni 2021. Det er understreket i BC at økning i leiebetalinger etter 30. juni 2021 ikke utelukker leietakere fra å benytte det praktiske unntaket. Dette vil kunne være tilfellet der leietaker innrømmes leiereduksjoner i for eksempel et år, for så å få økt leie over den resterende leieperioden.

Begrensningen i tidsperioden for bruk av det praktiske unntaket har til formål å hjelpe leietakere i den perioden det er vurdert at behovet er størst. Samtidig har det vært viktig å begrense perioden slik at ikke forhold langt fram i tid skulle kunne bli relatert til Covid-19 med bruk av det praktiske unntaket.

For å kunne benytte det praktiske unntaket er det i tillegg en forutsetning at andre vilkår og betingelser i avtalen utover leiereduksjoner ikke skal være vesentlig endret. I denne vurderingen skal både kvalitative og kvantitative forhold hensyntas. I den grad det i tillegg til leiereduksjon er vesentlige endringer i andre

vilkår og betingelser i leieavtalen, vil endringen ikke omfattes av det praktiske unntaket i IFRS 16.46A. Et eksempel på hva som ikke er å regne som en vesentlig endring i vilkår og betingelser; En periode med leiefritak før 30. juni 2021 med tilsvarende forlengelse av leieavtalen med hovedsakelig tilsvarende betaling på slutten av leieperioden, vil ikke være å regne som en vesentlig endring av vilkår og betingelser i leieavtalen.

Eksempler på regnskapsføring med bruk av det praktiske unntaket for leieendringer som en direkte konsekvens av Covid-19

IASB har gitt noen eksempler på regnskapsføring iht. det praktiske unntaket i IFRS 16 med endring av leiebetaling:

Ved *leiereduksjon* der utleier gir avkall på leie, vil leietaker regnskapsføre endringen som en variabel leie iht. IFRS 16.38. Leietaker vil gjøre en tilsvarende justering av leieforpliktelsen, ved å fraregne den delen av leieforpliktelsen som har blitt ettergitt.

En endring i leiebetalinger som *reduserer betalingene i en periode, men øker leiebetalingene proporsjonalt i en annen periode*, endrer ikke leietakerens leieforpliktelse eller vederlaget for leien. I stedet endrer det tidspunktet for leiebetalingene. I dette tilfellet skal leietaker fortsette å regnskapsføre både rente på leieforpliktelsen og redusere leieforpliktelsen for å reflektere leiebetalingene som betales til utleier, ref. IFRS 16.36

Noen avtaler som er inngått som en direkte konsekvens av Covid-19 inkluderer både leiereduksjoner der utleier gir avkall på leie, og endringer i tidspunkt for betaling av leien. Dvs. at avtalene kombinerer de to situasjonene omtalt over med tilhørende virkning på regnskapsføringen.

Noteopplysninger

Leietakere skal opplyse om hvorvidt de har benyttet det praktiske unntaket i IFRS 16.46A for alle leieendringer som oppfyller kriteriene i IFRS 16.46B. I den grad leietaker ikke har benyttet det praktiske unntaket på alle leieendringer som kvalifiserer for det, skal det gis informasjon om hvilke typer kontrakter der det praktiske unntaket er anvendt. Det skal videre gis informasjon om størrelsen på resultatført beløp i perioden som følge av bruk av det praktiske unntaket i IFRS 16.46A.

Implementeringstidspunkt og -metode og godkjenning for bruk av standarden i Norge

IASB har vedtatt at endringen i IFRS 16 skal gjelde med virkning for regnskapsår som starter 1. juni 2020 eller senere, men åpner for tidliganvendelse. Bruk av den praktiske unntaksregelen skal anvendes retrospektivt, med kumulativ effekt ført direkte mot inngående balanse av annen egenkapital.

Det bemerkes at endringen må EU-godkjennes før den kan tas i bruk for norske foretak.



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organization"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no to learn more.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the "Deloitte organization") serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 312,000 people make an impact that matters at www.deloitte.no.