

Norsk RegnskapsStandard 14

Leieavtaler

(November 2000 – Endelig NRS november 2003, revidert august 2007 og juni 2008¹)

Sammendrag

Denne standard dekker regnskapsføring av leieavtaler for leietaker. En leieavtale skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjekt er gått over på leietaker klassifiseres avtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.

Finansielle leieavtaler balanseføres til verdien av vederlaget i leieavtalen. Verdien av vederlaget er nåverdien av leiebetalingene. Variabel leie medtas ikke i leiebetalingene verken ved klassifikasjon av leieavtalen eller ved beregning av vederlaget, men resultatføres i den perioden betingelsen for den variable leien inntreffer. Ved beregning av nåverdi anvendes enten implisitt rente i låneavtalen eller leietakers alternative lånerente.

Små foretak er unntatt fra kravet til balanseføring av finansielle leieavtaler.

Denne standard erstatter GRS 17.

Innledning

1. Denne standard omhandler regnskapsmessig behandling av leieavtaler. En leieavtale gir leietaker mot betaling en bruksrett til en eiendel for en nærmere angitt periode. Ved utløpet av leieperioden må leietaker levere eiendelen tilbake til utleier eller inngå avtale om videre leie eller kjøp av eiendelen.
2. En leieavtale som overfører det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll fra utleier til leietaker betraktes som en finansiell leieavtale. Ved finansielle leieavtaler skal avtalen balanseføres av leietaker. Øvrige leieavtaler betraktes som operasjonelle leieavtaler og skal ikke balanseføres.

¹ Omtale av IAS/IFRS og US GAAP er tatt ut. Bakgrunnen for dette, er at NRS av ressursmessige årsaker ikke ser det som hensiktsmessig å vedlikeholde slik omtale og omtale av forskjeller mot god regnskapsskikk. Det er ikke foretatt revidering av standarden utover dette

Virkeområde

3. **Denne standard skal anvendes for avtale om leie av en eiendel hvor leietaker mot betaling får en bruksrett til eiendelen for en nærmere angitt periode.**
4. Bruksrett til en eiendel kan oppstå ved kjøp eller leie. Ved kjøp skjer det en overgang av formell eiendomsrett hvor også andre juridiske rettigheter overføres. En leieavtale som inneholder både en rett og plikt til å kjøpe leieobjektet ved utløpet av leieperioden anses regnskapsmessig som et kjøp på avbetaling. Kjøpsavtaler faller utenfor denne standarden.
5. Standarden dekker ikke:
 - rettighet til å lete etter eller utnytte forekomster av naturressurser, slik som olje, gass, tømmer, metaller eller andre mineralrettigheter, eller
 - rettighet knyttet til avtale om film, teater, video, patenter og kopieringsretter (copyrights) e.l.
6. Standarden kommer heller ikke til anvendelse på avtale om rene tjenesteleveranser hvor det ikke overføres noen bruksrett til en eiendel fra en part til en annen.
7. Standarden beskriver kun regnskapsføring for leietaker.

Definisjoner

8. Følgende begreper anvendes i denne standarden:

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

Leieobjekt er den eller de eiendeler leietaker har fått bruksretten 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 beskrivelse av sannsynlighetsbegreper i NRS 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 eiendelen minst 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 periode leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet utover 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 utover minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av retten til videreleie
- 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 er den del av leiebetalingene som ikke er fast i henhold til leieavtalen, men som er basert på annet enn tidsfaktoren, som for eksempel prosent av salgsinntekt, bruk av driftsmidlet e.l. Variabel leie kostnadsføres på det tidspunkt betingelsen for den variable leien inntreffer. Leiebetalinger inkluderer derfor ikke variabel leie.

Norsk regnskapslovgivning og internasjonale regnskapsprinsipper

Regnskapsloven

9. Regnskapslovens bestemmelser om krav til regnskapsføring av leieavtaler kan utledes av de grunnleggende regnskapsprinsipper. Leieavtalens innhold må vurderes i forhold til transaksjonsprinsippet. Spørsmålet er om det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll overføres fra utleier til leietaker eller ikke. Periodisering av leieutgiften etter sammenstillingsprinsippet blir ulik i de to tilfellene. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll overføres til leietaker er nåverdien av leiebeløpene anskaffelseskost for leieobjektet, og denne skal kostnadsføres ved avskrivning. Renteelementet behandles i dette

tilfellet som periodekostnad. I annet fall skal leieutgiften direkte sammenstilles med tilhørende inntekt.

10. God regnskapsskikk bygger på et skille mellom finansiell og operasjonell leie som svarer til den todeling som er beskrevet ovenfor. For finansiell leie har begrunnelsen for balanseføring vært gjennomskjæring til økonomisk realitet. Dette innebærer at avtaler om finansiell leie regnskapsmessig skal behandles som om leietaker har kjøpt en eiendel finansiert ved lån som forrentes og tilbakebetales gjennom betaling av leie.
11. Forpliktelsen i en finansiell leieavtale er vederlag for overdratt eiendel, og den skal måles ved beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet utarbeides, jf regnskapsloven § 4-2 første ledd. I noen leieavtaler er fremtidig leibeløp knyttet til utviklingen i én eller flere usikre faktorer som har sammenheng med leieobjektets inntjeningspotensial. Forventet utvikling i slike faktorer inngår ikke i transaksjonsmålingen ved leieavtalens begynnelse, fordi denne delen av leien skal sammenstilles med inntekt i de perioder den utløses. Dette vil for eksempel gjelde overskuddsavhengig del av leiebetalingen. I pkt 46 til 53 om variabel leie er regnskapsføring av denne typen avtaler nærmere utdypet.
12. Bestemmelsen om noteopplysning om varige driftsmidler i § 7-13 krever spesifisering av balanseførte leieavtaler. Balanseførte leieavtaler som er vesentlige, skal etter forarbeidene til regnskapsloven skilles ut fra egne eide driftsmidler også i balansen. Ved leie av varig driftsmiddel som ikke er balanseført, skal det etter § 7-13 opplyses om årlig leie med tilsvarende spesifisering som i oppstillingsplanen for balansen. Etter §5-11 er små foretak unntatt fra krav om balanseføring. Noteopplysninger etter §7-13 er ikke obligatorisk for små foretak.

IAS og andre nasjonale standarder

13. Opphevet.
14. Opphevet.
15. Opphevet.
16. Opphevet.
17. Opphevet.
18. Opphevet.
19. Opphevet.

Klassifisering av leieavtaler

20. **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 leieobjekt er gått over på leietaker klassifiseres avtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.**
21. Klassifisering av leieavtalen som finansiell eller operasjonell skjer på tidspunkt for avtaleinngåelsen. 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.

Overføring av økonomisk risiko og kontroll

22. Inngåelse av en leieavtale medfører en tidsbegrenset rettighet til bruk av leieobjektet. Dersom avtalen er utformet slik at leietaker er bundet i hele kontraksperioden, 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 må for leieavtaler knyttes opp mot retten til bruk av det underliggende leieobjekt.
23. Enhver leieavtale vil for leietaker 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 er knyttet til leieavtaler generelt. Ved vurderingen skal det legges vekt på det reelle økonomiske innhold og ikke på avtalens formelle form.
24. Ved inngåelse av en leieavtale har leietaker pådratt seg en ubetinget forpliktelse i form av leiebetalinger. I leieperioden har leietaker risikoen knyttet til utnyttelse av kapasiteten samt teknologisk ukurans ved bruk av det underliggende leieobjektet. Sammen med andre endringer i økonomiske rammebetingelser, medfører disse forholdene at leietaker får en usikker inngående kontantstrøm knyttet til leieobjektet. Størrelsen på risikoen knyttet til leieavtalen kan være avhengig av lengden av avtalen sammenholdt med den økonomiske levetiden på det underliggende objekt.
25. Det vesentligste av leietakers rettigheter og forpliktelser vil normalt være knyttet til bruksrett til eiendelen samt de avtalte leiebeløpene i leieperioden. For

utleier vil den mest sentrale ytelsen etter kontrakten være oppfylt i det øyeblikket bruksretten er overført til leietaker. Andre forpliktelser, som vedlikehold etc., vil normalt være av underordnet økonomisk betydning .

Indikatorer på finansielle leieavtaler

26. 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 tilstede skal det regnskapsmessig legges til grunn at leieforholdet er å anse som en finansiell leieavtale:
- Leietaker har rett til kjøp av eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdi på det tidspunkt retten kan benyttes. På tidspunkt for inngåelse av leieavtalen er det derfor rimelig sikkert at leietaker vil kjøpe eiendelen.
 - Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.
 - Nåverdien av estimerte leiebetalinger tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen.
 - Eiendelen er av så spesiell karakter at den, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner, ikke kan brukes av andre enn leietaker.
27. Andre indikasjoner som alene eller kombinert kan medføre at leieavtalen skal klassifiseres som en finansiell leieavtale er:
- At leietaker ved å si opp leieavtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier
 - Det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker.
 - Leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne for en tidsbegrenset periode, til en leie som ligger vesentlig under markedsleie for en tilsvarende eiendel.
 - Dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.
28. Klassifisering av leieavtalen, som finansiell eller operasjonell, skjer på det tidspunktet partene blir enige om det vesentlige av innholdet i avtalen, normalt på avtaledatoen. Utleier og leietaker kan på et senere tidspunkt bli enig om å endre innholdet i leieavtalen på en måte som ville gitt en annen klassifisering hvis disse betingelser hadde vært gjeldende på tidspunkt for inngåelse av avtalen. Den reviderte avtalen skal regnskapsmessig anses som en ny avtale for den resterende del av estimert leieperiode. Estimaterendringer (som for eksempel nytt estimat for gjenværende økonomisk levetid eller restverdi) skal ikke resultere i ny klassifisering av leieavtalen.

Verdsettelse og regnskapsføring

Leieavtaler som balanseføres (finansielle leieavtaler)

29. **En leieavtale balanseføres til verdien av vederlaget i leieavtalen. Verdien av vederlaget er nåverdien av leiebetalingene. Ved beregning av nåverdi skal enten implisitt rente i leieavtalen eller leietakers alternative lånerente legges til grunn.**
30. Ved inngåelse av en finansiell leieavtale skal leietaker balanseføre eiendelen med samme beløp som tilhørende leieforpliktelse. Tidspunktet for balanseføringen er når leieobjektet er stilt til rådighet for leietaker. Målingen skjer på tidspunkt for inngåelse av leieavtalen.
31. En leieavtale vil også kunne inneholde bestemmelser om at leiebetalingene skal justeres med en prisindeks. En prisindeksregulering som er knyttet direkte 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. Dersom virkningen av prisindeksregulering ikke hensyntas i leiebetalingene, vil nåverdiberegning med bruk av nominell rente bli feil.
32. Anskaffelseskost for eiendelen og tilhørende leieforpliktelse er verdien av vederlaget i leieavtalen, som er nåverdi av leiebetalingene.
33. Det vil normalt påløpe utgifter som er direkte relatert til selve inngåelse av avtalen. Dette kan for eksempel være utgifter i forbindelse med forhandlinger om leieavtalen eller sikkerhetsstillelse for leieforpliktelsen. Slike utgifter skal inkluderes som en del av anskaffelseskost.
34. **Balanseførte leieavtaler skal vurderes etter de generelle vurderingsregler i regnskapsloven. Dersom eiendelen har begrenset økonomisk levetid skal den avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.**
35. Kravet om en fornuftig avskrivningsplan og bruk av beste estimat er de samme som for foretakets kjøpte 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 på tidspunkt for inngåelse av leieavtalen er rimelig sikkert at denne retten vil bli benyttet, skal eiendelen avskrives over forventet økonomisk levetid. Vurdering av nedskrivningsplikt foretas i samsvar med regnskapsstandarden for nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Tilsvarende gjelder for reversering av tidligere foretatte

nedskrivninger

36. Nedbetaling av leieforpliktelsen skjer gjennom leibeløpene. Disse vil bestå av en rentekomponent og en avdragsdel, hvor renten regnskapsføres som finanskostnad og avdragsdelen reduserer forpliktelsen. Rentekostnaden fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er konstant for hver periode.
37. Ved senere overdragelse av en leieavtale vil det måtte foretas en ny vurdering av den balanseførte eiendelen samt tilhørende forpliktelse for kjøper, basert på den gjenværende delen av leieavtalen.

Leieavtaler som ikke balanseføres (operasjonelle leieavtaler)

38. **For leieavtaler som ikke balanseføres er leiebetalingene en driftskostnad som fordeles systematisk over hele leieperioden.**
39. 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.
40. 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.

Leietakers rett til videreleie og/eller kjøp av eiendelen

41. I en leieavtale vil det kunne ligge bestemmelser om at leietaker, etter nærmere definerte forutsetninger og betingelser, har rett til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden og/eller kjøpe eiendelen. Leietaker vil normalt betale en premie for denne type rettigheter. Premien vil kunne være inkludert i de avtalte leibeløpene, eller det kan betales en separat premie for rettigheten. Den betalte premien vil påvirke de estimerte kontantstrømmene knyttet til leieavtalen
42. **Dersom en leieavtale inneholder en rett for leietaker til å kjøpe eiendelen eller til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden, skal premien som betales for rettigheten inngå i leiebetalingene.**
43. Foruten selve premien for rettigheten vil det også være fremtidige utgifter

forbundet med utøvelsen av retten til å kjøpe eiendelen eller retten til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden. Slike utgifter skal vurderes sammen med leiebetalingene.

44. 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.
45. 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.
46. For en leieavtale som ikke balanseføres vil premie for rett til videreleie utover minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i de periodiske resultatføringene av leiebetalingene.

Variabel leie

47. En leieavtale vil ikke alltid angi et fast leibeløp, men kan også inneholde bestemmelser om at det totale leibeløpet fastsettes på grunnlag av nærmere fastsatte betingelser. Slike betingelser kan for eksempel være at den totale leien fastsettes på grunnlag av leietakers salgsinntekter eller bruk av leieobjektet. Denne formen for leie kalles variabel leie og kan utgjøre hele leibeløpet eller komme i tillegg til en fast leie.
48. **Variabel leie skal ikke inngå i leiebetalinger ved beregningen 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.**
49. Resultatføring av variabel leie i den perioden betingelsen for den variable leien inntreffer, vil gi en fornuftig sammenstilling av leiekostnaden mot tilhørende inntekt.
50. Variabel leie skiller seg fra avtalte faste leiebetalinger ved at det foreligger usikkerhet både med hensyn til om leien kommer til utbetaling og med hvilket beløp. Leiebetalingene vil i slike tilfeller være knyttet til utviklingen i én eller flere usikre faktorer som har sammenheng med leieobjektets inntjeningspotensial. Ved vurdering av om et element i leiebetalingene er variabelt eller fast skal det legges vekt på de økonomiske realiteter.

51. I motsetning til faste leiebetalinger som inneholder et element av finanskostnad, vil variabel leie utelukkende inneholde et driftskostnadselement som er direkte varierende med den betingelsen som ligger til grunn for beregning av den variable leien. I en leieavtale som både inneholder fast og variabel leie, vil det ved klassifisering og verdsettelse av en leieavtale derfor være naturlig å skille de to formene for leiebetalinger.
52. Et kjennetegn ved variabel leie er videre at leietaker ikke har noen forpliktelse før på det tidspunktet hvor betingelsen for den variable leien oppstår. Når leien for eksempel utgjør en prosent av leietakers salgsinntekter, vil det ikke foreligge noen leieforpliktelse før i den perioden leietakers salgsinntekt er opptjent. Dersom en leieavtale inneholder en stor andel variabel leie vil det også ha formodningen mot seg å klassifisere avtalen som finansiell, da utleier i slike tilfeller beholder en stor del av den økonomiske risikoen knyttet til leieobjektet.
53. Ved en leieavtale som inneholder både faste og variable leiebetalinger dekomponeres derfor avtalen slik at det bare er de faste leiebetalingene som medtas ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen.
54. Hvis en leieavtale inneholder bestemmelser om at leiebetalingene skal justeres med en prisindeks, skal prisindeksregulering som er knyttet direkte til de faste leiebetalingene estimeres på avtaletidspunktet og inngå i estimerte leiebetalinger ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen basert på den informasjon som er tilgjengelig på dette tidspunktet. Prisjusteringer som følge av senere endringer i prisindeks, eller mulige virkninger av andre indeksreguleringer skal inkluderes i variabel leie.

Endringer i regnskapsestimat

55. **For en leieavtale som balanseføres må det gjøres en fornyet vurdering av avskrivningsplanen for leieavtalen ved utløpet av hver regnskapsperiode tilsvarende som for kjøpte eiendeler. Virkningen av en endring i avskrivningsplanen skal følge de prinsipper som anvendes for eide driftsmidler.**
56. Endret estimat for tap ved oppfyllelse av restverdigaranti skal innarbeides som en endring av avskrivningsplanen.
57. For en leieavtale som balanseføres vil en endring i markedsrenten medføre en urealisert gevinst eller et urealisert tap på den balanseførte leieforpliktelsen.
58. **Det er ikke krav til resultatføring av urealisert tap på en balanseført leieforpliktelse som følge av en endring i markedsrenten. Urealisert gevinst skal ikke resultatføres**

Presentasjon og tilleggsopplysninger

Leieavtaler som balanseføres

59. En leieavtale som balanseføres oppføres som anleggsmiddel i balansen. Slike eiendeler skal skilles fra leietakers eide eiendeler i balansen dersom de er vesentlige. Leieforpliktelsen klassifiseres som "Øvrig langsiktig gjeld". Avskrivning, nedskrivning og reversering av nedskrivning presenteres på de respektive linjer i resultatregnskapet. Rentedelen av leiebeløpet vises som "Annen rentekostnad" i resultatregnskapet.
60. For hver post i balansen under varige driftsmidler skal det opplyses om balanseførte leieavtaler etter regnskapsloven § 7-13. Dette innebærer at det som et minimum for hver post må opplyses om hvor mye av den balanseførte verdi som utgjør balanseførte leieavtaler. Er leieavtalen vesentlig bør også årets avskrivning på balanseførte leieavtaler opplyses.
61. Forpliktelsen knyttet til leieavtalen skal opplyses om i note etter regnskapsloven § 7-21 tredje ledd. Det må opplyses om sum resterende estimerte leiebetalinger og nåverdien av disse. Estimert leiebetaling som forfaller henholdsvis i løpet av ett år, to til fem år og mer enn fem år fram i tid skal spesifiseres både med nominelt beløp og nåverdi. For vesentlige leieavtaler skal det opplyses om hvordan eventuell variabel leie er fastsatt, variabel leie som er kostnadsført i perioden, hvorvidt det eksisterer rett til forlenget leie eller kjøp av eiendelen samt andre utvidelsesklausuler og betingelsene knyttet til avtalene. Vesentlige leieavtaler som medfører restriksjoner knyttet til utbytteutdeling, gjeldsopptak og ytterligere inngåelse av leieavtaler må opplyses om.

Leieavtaler som ikke balanseføres

62. Når leieavtaler ikke balanseføres vises kostnadsført leiebeløp som "Annen driftskostnad". Det skal i note til regnskapet, med tilsvarende spesifisering som i oppstillingsplanen i balansen, opplyses om årlig leie samt leieavtalens varighet. Avvik mellom kostnadsført leie og betalt leie presenteres som "Andre fordringer" under omløpsmidler eller annen kortsiktig gjeld.

Spesielle problemstillinger

Leie av fast eiendom

63. *En avtale om leie av fast eiendom (tomt og bygninger) skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell etter de samme kriterier som for andre leieavtaler.*
64. Ved vurdering av avtale om leie av tomt må det tas i betraktning at det på grunn av langsiktighet og betydning av beliggenhet, 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.

Salg med tilbakeleie

65. 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 markedsverdi.
66. **Dersom tilbakeleien er en finansiell leieavtale er det økonomiske innhold i transaksjonen opptak av lån for brukeren, med eiendelen som sikkerhet for lånet. Det oppstår derfor ikke gevinst eller tap ved transaksjonen. Salgsbeløpet presenteres som gjeld.**
67. Balanseført verdi av driftsmidlet endres ikke, og opprinnelig avskrivningsplan videreføres med mindre det i forbindelse med transaksjonen avdekkes behov for justering av planen. Eventuell merverdi som kommer til uttrykk i transaksjonen blir inntektsført gjennom lavere avskrivninger på driftsmidlet enn det ville ha 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.
68. **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.**
- 68A International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sin tolkningsuttalelse nr 4 (IFRIC 4 Determining whether an Arrangement contains a lease) gir retningslinjer for å vurdere hvorvidt en kontrakt eller avtale innebærer at det foreligger en leieavtale som skal behandles i henhold til standard for leieavtaler. Denne tolkningsuttalelsen kan også legges til grunn innenfor god regnskapsskikk

Små foretak

- 69 I henhold til regnskapsloven § 5-11 kan små foretak unnlate å balanseføre leieavtaler. Dersom et lite foretak velger å ikke benytte unntaksregelen, skal regnskapsføringen følge denne standard.