Sykehuset Østfold HF
Postboks 300
1714 GRÅLUM

Sarpsborg, 7. desember 2020

Regnskapsmessig behandling av leiekontrakt for ny ambulansestasjon i Sarpsborg

Bakgrunn

Sykehuset Østfold HF (SØ) planlegger å inngå en ny leiekontrakt knyttet til ny ambulansestasjon i Sarpsborg. Vi har blitt forespurt om å foreta en vurdering av om denne leiekontrakten regnskapsmessig skal behandles som finansiell eller operasjonell leasing.

Leiekontrakten

Det er utarbeidet et utkast til leiekontrakt mellom SØ HF og Sarpsborg kommune vedrørende leie av lokaler i nybygg som skal oppføres i Roald Amundsens gate 17 i Sarpsborg kommune. Arealene som skal leies består av totalt 1.800 kvm. Kontrakten har en leieperiode på 25 år, fra 01.06.2022 til 31.05.2047. Leietaker gis rett til å inngå ny leieavtale med leiepris til 80% av markedsmessige vilkår for de 5 første årene etter utløp av denne første leieavtalen. Leieforholdet kan ikke sies opp i leieperioden.

Årlig leie utgjør NOK 3.710.360 eksklusiv merverdiavgift. Leien skal revideres hvert 10. år, hvor renten på leien skal være lik kommunens tilbud på 10 års fastrentelån. Siden dette rentenivået ikke er kjent er ikke dette hensyntatt i denne beregningen. Leiesummen skal også justeres etter faktisk kostnad i prosjektet og regnes ut fra beregningsmodell som følger av vedlegg 1 til kontrakten. Som følge av at faktisk kostnad i prosjektet ikke er kjent på nåværende tidspunkt er anslått årlig leie på kr 3.710.360 brukt som grunnlag for våre beregninger.

Leien reguleres 1. januar hvert år i forhold til eventuelle endringer i SSB sin konsumprisindeks. Opprinnelig kontraktsindeks er indeks for dato for signering av avtalen.

Leier har fortrinnsrett til å tegne ny leiekontrakt etter utløp av inneværende leieperiode. Leier gis rett til å inngå ny leieavtale med leiepris til 80% av markedsmessige vilkår som skal gjelde de 5 første årene etter utløp av den opprinnelige avtalen.

Lovgrunnlag

I henhold til regnskapsloven § 4-1, 1. Ledd nr 3 skal utgifter kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Dette innebærer blant annet at regnskapspliktige har rettslig plikt til å behandle finansielle leasingkontrakter som en eiendel i balansen.

Regnskapsmessig behandling av leiekontrakter, herunder hvilke kontrakter som anses som finansielle, er nærmere regulert i Norsk Regnskapsstandard 14 Leieavtaler.

Sammendrag av bestemmelsene i NRS 14:
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.

Det kan være flere forhold som indikerer at det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført til leietaker. Regnskapsstandarden omtaler fire kriterier som hver for seg medfører at leieavtalen skal behandles som en finansiell leieavtale:

1. 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.

2. Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.

3. Nåverdien av estimerte leiebetalinger tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen.

4. Eiendelen er av så spesiell karakter at den, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner, ikke kan brukes av andre enn leietaker.

Andre indikatorer kan, alene eller kombinert, medføre at leieavtalen skal klassifiseres som finansiell:

A. At leietaker ved å si opp leieavtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier

B. Det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker.

C. 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.

D. Dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.

Diskonteringsrente
Det fremgår av NRS 14 Leieavtaler at man ved beregning av nåverdi skal bruke enten implisitt rente i leieavtalen eller leietakers alternative lånerente.

Leieperiode
Ihht NRS 14 Leieavtaler skal leieperioden omfatte både minimumsperioden og 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.

Vurdering

1. Rett til kjøp til pris vesentlig lavere enn markedsverdi
Leiekontrakten regulerer ingen rett til kjøp av leieobjektet i løpet av eller etter endt leieperiode.

2. Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid
Leieobjektet er en ny ambulansestasjon som skal føres opp. Det antas at eiendommen har en økonomisk levetid på overtakelsestidspunktet som er lengre enn leieperioden på 25 år..

3. Nåverdi av estimerte leiebetalinger tilsvarer markedsverdi av eiendelen

Nåverdi av estimerte leiebetalinger

Vi har foretatt en beregning av nåverdi av estimerte leiebetalinger basert på opplysninger i forelagt utkast til leieavtale samt opplysninger fra SØ.

Følgende forutsetninger er lagt til grunn:
Årlig leiebeløp: 3.710.360
Leieperiode: 1. juni 2022 til 31. mai 2052 - 30 år. Leiekontraktens varighet er 25 år. Siden leien etter 25 år skal settes til 80% av markedsverdi anses det imidlertid å være sannsynlig at leietaker vil benytte seg av retten til inngå ny leiekontrakt.
Leieregulering: Leien reguleres 1. januar hvert år i forhold til Statistisk Sentralbyrås konsumprisindeks. Opprinnelig kontraktsindeks er tidspunktet for signering av leieavtalen. Vi har lagt til grunn at kontrakten signeres på slutten av år 2020, med en årlig KPI-regulering på 1,5%. Det tekniske beregningsutvalget for inntektsoppgjørene (TBU) har anslått en vekst i KPI på 1,4 prosent fra 2019 til 2020. Siden det er knyttet usikkerhet til framtidig vekst har vi valgt å bruke en litt høyere vekst enn dette anslaget og lagt inn en forventet årlig KPI-regulering på 1,5%.
Diskonteringsrente: Norges Bank har beregnet fast rente på lån til de regionale helseforetakene. Fra 01.01.2020 er nominell lånerente for lån med halvårlig rentebetaling og avdrag med 10 års bindingstid og løpetid på 24 år fastsatt til 1,0%.

Basert på disse forutsetninger har vi beregnet en nåverdi av estimerte leiebetalinger på kr 115.071.047.

Markedsverdi

SØ HF har innhentet utbygger sin beregning av estimert byggekostnad. Denne viser totalt kr 67.000.000 inklusive tomtekostnad.

Vi presiserer at vi har ikke foretatt en vurdering opp mot en faktisk markedsverdi av det aktuelle leieobjektet.

Vurdering

Basert på nåverdi av estimerte leiebetalinger på kr 115.071.047 og beregnet markedsverdi på

kr 67.000.000 anser vi det helt klart at dette kriteriet tilsier at leieavtalen regnskapsmessig skal behandles som finansiell leasing.

4. Eiendel av spesiell karakter
Lokalene som skal leies består av et nytt bygg som skal bestå av ambulansestasjon. Dette må anses å være av så spesiell karakter at det må utføres vesentlige endringer eller modifikasjoner av bygget for å kunne brukes av andre enn leietaker. Dette kriteriet tilsier derfor også at leieavtalen regnskapsmessig skal behandles som finansiell leasing.

A. Leietaker ansvarlig for eventuelt tap for utleier
Leieperioden er fastsatt i avtalen til 25 år, hvor leietaker så har fortrinnsrett til å tegne ny leiekontrakt. Leieavtalen inneholder ingen regulering av leietakers plikt til å dekke eventuelt tap for utleier dersom leietaker sier opp leieavtalen.

B. Gevinst eller tap ved variasjoner i markedsverdien
Leietaker har ingen rettigheter eller plikter knyttet til variasjoner i markedsverdien på leieobjektet.

C. Rett til fornyet leieavtale med leie under markedsleie
Leietaker har rett til å inngå ny leiekontrakt med årlig leie til 80% av markedsverdi, i 5 år etter utgang av opprinnelig kontrakt. Dette er hensyntatt i beregningen av nåverdi i punkt 3 ovenfor.

D. Andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet
Vi har ikke observert noen forhold som indikerer at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.

Konklusjon

Basert på de forutsetningene som er tatt i beregningene omtalt ovenfor mener vi at leiekontrakt basert på utkast til avtale med Sarpsborg Kommune vil måtte behandles som finansiell leasing.

Dersom noe er uklart eller ønskes diskutert er det bare å ta kontakt.

Med vennlig hilsen
PricewaterhouseCoopers AS

Jan-Erik Rothe

Jan-Erik Rothe
Statsautorisert revisor