

Aktuelt om finansiell rapportering

IFRS-nytt i 2014 – «stort og smått»

Det er til tider krevende å holde seg à jour med nyheter og endringer i IFRS. I 2014 har nye standarder og endringer i eksisterende standarder blitt vedtatt, og samtidig publiserer tolkningsorganet IFRS-IC stadig uttalelser som er retningsgivende for anvendelsen av IFRS. I det følgende oppsummeres de viktigste standardendringene og noen utvalgte uttalelser.



Artikkelen er forfattet av:

Dr. Oecon og statsautorisert revisor
Steinar Sars Kvifte
EY

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av Dr. Oecon og statsautorisert revisor Steinar S. Kvifte som er leder for den nordiske IFRS-desken i Ernst & Young og partner i Ernst & Young Global IFRS i London.

Bakgrunn

Endringstakten i IFRS er ujevn. Enkelte år utgis flere sentrale nye standarder, som for eksempel i 2011 da IFRS 10 *Konsernregnskap*, IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger*, IFRS 12 *Opplysninger om interesser i andre foretak* og IFRS 13 *Virkelig verdi-måling* ble publisert (alle med virkning for regnskapsår som begynte 1. januar 2013 og senere – i EU trådte IFRS 10, 11 og 12 i kraft først et år senere, altså i 2014), mens andre år, som for eksempel i 2012, skjer det bare mindre justeringer i enkelte standarder. Selv om 2014 ikke har hatt samme endringstakt som 2011, er det utgitt to nye standarder og flere standardendringer.

Ikke alle endringer skjer i form av nye og endrede standarder. Hvert år publiserer IFRS-IC («IFRIC» i det følgende) en rekke uttalelser, såkalte agendabeslutninger («agenda decisions»). Agendabeslutninger beskriver begrunnelsen for IFRICs beslutning om ikke å utarbeide en tolkning på forespørsel fra ulike aktører, som regnskapsprodusenter, regulerende myndigheter, revisorer eller brukere. Selv om IFRICs hovedformål er å tolke eksisterende standarder i form av tolkningsuttalelser, og selv om IFRIC presiserer at agendabeslutninger ikke endrer gjeldende standarder og ei

heller er å anse som tolkningsuttalelser, representerer agendabeslutningene en viktig rettesnor for hvordan standarder og tolkninger skal forstås og anvendes i praksis. Flere av agendabeslutningene i 2014 er viktige for forståelsen av IFRS.

I det følgende redegjøres det kort for nye og endrede standarder og enkelte av de mer aktuelle agendabeslutningene. Ingen av endringene omtalt er ennå godkjent av EU. Det er trolig en realistisk forventning at samtlige vil bli godkjent tidnok til at ikrafttredelse i EU, og dermed i Norge, kan skje fra samme tidspunkt som IASBs ikrafttredelsestidspunkt.

IFRIC-uttalelser

Marginale utgifter ved inngåelse av leieavtaler

Etter IAS 17 *Leieavtaler* skal såkalte marginale utgifter ved inngåelse av leieavtaler periodiseres over leieperioden både i leieavtaler som er finansielle og operasjonelle. IFRIC vurderte i mars 2014 hvorvidt lønn til fast ansatte involvert i forhandlinger og organisering av leieavtaler er å anse som inkrementelle utgifter, og derfor skal inngå i målingen av fordringen som innregnes i utleiers regnskap i finansielle leieavtaler.

IFRIC konkluderte med at interne faste utgifter ikke er å anse som inkrementelle utgifter ettersom disse ville påløpt uavhengig av om leieavtalen ble inngått eller ikke. Det kan ikke utelukkes at enkelte i praksis har vurdert rekkevidden til marginale utgifter videre enn som så, og at uttalelsen derfor kan medføre endringer av praksis for enkelte selskaper.

Informasjon om skjønnsutøvelse ved vurdering av fortsatt drift

Det følger av IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* at fortsatt drift skal legges til grunn med mindre ledelsen enten planlegger avvikling, eller avvikling er det eneste realistiske utfallet under de rådende omstendighetene. Dersom fortsatt drift legges til grunn i regnskapet til tross for at det er vesentlig usikkerhet forbundet med fortsatt drift, skal regnskapet inneholde informasjon om usikkerheten.

IFRIC presiserte i en uttalelse fra juli 2014 at når regnskapet utarbeides under forutsetning om fortsatt drift til tross for at en i vurderingen har identifisert forhold som gjør fortsatt drift usikker, og en samtidig finner at usikkerheten ikke er tilstrekkelig

Nye og endrede standarder

Standard ¹	Endring	Ikrafttredelse
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	IFRS 14 gir førstegangsansvendere av IFRS i prisregulerte bransjer adgang til å balanseføre mer- og mindreinntekt dersom balanseføring er i tråd med lokale regnskapsregler. Dette var ikke tillatt før IFRS 14, som illustrert ved at for eksempel norske kraftselskaper ved overgang til IFRS i 2005–07 måtte ta ut mer- og mindreinntekt fra balansen. Om det norske prisreguleringsregimet for kraft faller innenfor virkeområdet til IFRS 14, og således at IFRS 14 kan anvendes av norske kraftselskaper ved overgang til IFRS, må vurderes konkret. Etersom standarden kun gjelder førstegangsansvendere, har den ingen implikasjoner for norske kraftselskaper som allerede anvender IFRS.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	Den isolert sett viktigste endringen i IFRS i 2014 skjedde ved utgivelsen av IFRS 15. Når artikkeloverskriften refererer til «stort og smått», er det først og fremst IFRS 15 det første adjektivet viser til. IFRS 15 gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2017 eller senere og skal anvendes retrospektivt, med enkelte unntak. Tidliganvendelse er tillatt. Standarden vil erstatte IAS 18 <i>Driftsinntekter</i> , IAS 11 <i>Anleggskontrakter</i> , i tillegg til tolkningene IFRIC 13 <i>Kundelojalitetsprogrammer</i> , IFRIC 15 <i>Avtaler og bygging av fast eiendom</i> , IFRIC 18 <i>Overføring av eiendeler fra kunder</i> og SIC 31 <i>Driftsinntekter – byttehandel vedrørende reklametjenester</i> . Denne standarden er nærmere omtalt i denne spalten i forrige nummer.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2017 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	IFRS 9 er blitt utvidet med regler om nedskrivning av finansielle eiendeler. Nedskrivning skal skje etter en forventet taps-modell, noe som avviker fra gjeldende IFRS der finansielle eiendeler nedskrives når tap påløper. I og med nedskrivningsreglene er IFRS 9 tilnærmet komplett, og den nye versjonen omtales derfor som «endelig». Fortsatt arbeider imidlertid IASB med makrosikring og det er forventet at IASB også vil igangsette prosjekter for å videreutvikle skillet mellom gjeld og egenkapital og fraregningsreglene.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2018 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IAS 16 <i>Eiendom, anlegg og utstyr</i> / IAS 38 <i>Immaterielle eiendeler</i>	IAS 16 og IAS 38 er endret for å klargjøre at varige driftsmidler og immaterielle eiendeler ikke kan avskrives basert på inntektsbaserte metoder, ettersom slike metoder i stedet for å reflektere forbruket av den underliggende eiendelen, er et uttrykk for eiendelens inntjeningsprofil. De endrede standardene åpner imidlertid for at inntektsbaserte metoder i noen nærmere avgrensede tilfeller kan anvendes under henvisning til at inntektsstrømmene reflekterer forbruksmønsteret. Endringen er først og fremst ment å være klargjørende, snarere enn praksisendrende. Forskjellen mellom forbruks- og inntektsmønster for en del immaterielle eiendeler er imidlertid langt fra åpenbar, også etter endringen, og i så måte er de praktiske konsekvensene av denne standardendringen i enkelte bransjer uklare. For de dette gjelder, er det derfor viktig å analysere endringen og begrunnelsen for denne, nøye, før ikrafttredelsen.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IAS 27 <i>Separat finansregnskap</i>	Standarden er endret for å tillate bruk av egenkapitalmetoden ved regnskapsføring av datterselskap, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet i selskapsregnskap. Det betyr at standarden gir tre alternativer for regnskapsføring av slike investeringer – kost, virkelig verdi og egenkapitalmetoden. Denne endringen er primært drevet av et ønske om å gjøre IFRS aktuelt for bruk i selskapsregnskap i land med lokal lovgivning som krever eller åpner for bruk av egenkapitalmetoden i selskapsregnskap.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IAS 41 <i>Landbruk</i>	IAS 41 er endret ved at bærepplanter (bearer plants), som for eksempel frukttrær, faller utenfor virkeområdet til standarden, og etter endringen skal behandles i tråd med IAS 16. Frukt og tilsvarende som vokser på bærepplanter skal fortsatt behandles i tråd med IAS 41.	Regnskapsår som begynner 1. januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IFRS 11 <i>Felleskontrollerte ordninger</i>	Standarden er endret ved at det er innført krav om at investor skal anvende IFRS 3 <i>Virksomhets-sammenslutninger</i> , herunder overtakelsesmetoden, ved kjøp av andel i felleskontrollerte driftsordninger når ordningen utgjør en virksomhet. Videre er det tatt med en bestemmelse om at en deltaker ikke skal gjøre ny måling av tidligere andel i felleskontrollerte driftsordninger når ytterligere oppkjøp gjennomføres, så fremt felleskontrollen videreføres etter oppkjøpet.	Regnskapsår som begynner januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.
IFRS 10 <i>Konsernregnskap</i> /IAS 28 <i>Investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet</i>	Endringen retter opp i en inkonsistens mellom IFRS 10 og IAS 28 når det gjelder regnskapsføring av salg eller innskudd av eiendeler mellom en investor og dennes tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter. Etter endringen skal slike transaksjoner medføre full gevinstføring hos investor dersom overføringen representerer en virksomhet (uavhengig av om overdragelsen skjer i form av datterselskap eller ikke), mens dersom overføringen ikke representerer virksomhet, skal investor inntektsføre en forholdsmessig gevinst (uavhengig av om overdragelsen skjer i form av datterselskap eller ikke).	Regnskapsår som begynner januar 2016 og senere. Tidlig anvendelse er tillatt.

¹ Standardtittelen er gjengitt på norsk når norsk offisiell oversettelse foreligger, og på engelsk når tittelen ennå ikke har fått offisiell norsk oversettelse.

vesentlig til at det kreves tilleggsopplysninger etter IAS 1.25, må en vurdere om skjønnet som er gjort, er av en sãnn karakter at det må gis informasjon om skjønnsutøvelsen etter IAS 1.122. Den sistnevnte bestemmelsen krever informasjon om skjønnsutøvelse gjort ved anvendelse av de regnskapsprinsippene som har størst betydning for regnskapsstørrelsene.

Det sentrale med denne uttalelsen er IFRICs påpekning av sammenhengen mellom kravene til informasjon om usikkerhet i regnskapet og kravene til informasjon om skjønnsutøvelse.

Regnskapsføring av innbetalt skatt knyttet til omtvistede skatteposisjoner

Det er ikke uvanlig at skattyter i skatte- og avgiftssaker blir pålagt å innbetale skatt og avgift i tråd med skatte- og avgiftsmyndigheters vedtak, til tross for at skattyter bestrider vedtaket. Slike innbetalinger blir tilbakebetalt til skattyter hvis denne vinner frem i myndighetens klageinstanser eller i rettsvesenet.

I juli 2014 vurderte IFRIC en henvendelse om å klargjøre om ovennevnte innbetalinger var å betrakte som betingede eiendeler etter IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*. IFRIC konstaterte at par. 12 i IAS 12 *Inntektsskatt* klargjør at innbetalinger utover det som forventes å bli endelig skattebetaling er å anse som en eiendel. IFRIC presiserte videre at henvisningen til IAS 37 i IAS 12.88 kun gjelder tilleggsinformasjon, ikke innregning og måling, og således at innbetalt skatt knyttet til omtvistede skatteposisjoner ikke er å anse som betingede eiendeler etter IAS 37.

Denne IFRIC-uttalelsen sammenfaller for øvrig med Høyesteretts delkonklusjon i sak mellom Staten og ConcoPhillips av 19. desember 2013 om at skattyters innbetaling til ligningsmyndighetene i forbindelse med et omtvistet ligningsfravik ikke er en betinget eiendel etter god regnskaps-sikkk.

Måling av skatt for «single asset»-selskaper

Aksjeselskaper som realiserer aksjer, er fritatt fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon (fritaksmetoden). Dersom eiendeler, for eksempel eiendom, ene og alene av skattemessige årsaker eies gjennom aksjeselskap, oppstår spørsmålet om utsatt skatt i konsernregnskapet skal måles etter skattesatsen som gjelder ved realisasjon av

den underliggende eiendelen eller skattesatsen som gjelder ved realisasjon av aksjer. I praksis har begge tilnærmingene fått anvendelse. I juli 2014 ga IFRIC uttrykk for at anvendelse av IAS 12.11 tilsier at den første tilnærmingen gjelder.

I IFRICs arbeid med dette spørsmålet fremkom det mange innvendinger mot den ovennevnte løsningen og IFRIC har derfor anbefalt at måling av skatt for «single asset»-selskaper bør inngå i listen av problemstillinger som IASB adresserer i sitt varslede inntektsskattprosjekt.

Kontantstrømpstilling i delårsregnskap

Det følger av IAS 34 *Delårsrapportering* at de ulike regnskapsoppstillingene i et sammentrukket delårsregnskap ikke trenger å være like detaljrike som tilsvarende oppstillinger i årsregnskapet. Som et minimum må de imidlertid inneholde de samme overskriftene og summeringslinjene som årsregnskapet (IAS 34.10). Likevel er det slik at hver vesentlige klasse av ensartede poster skal presenteres separat. Vesentlige poster av forskjellig art eller med forskjellig funksjon skal også presenteres separat (IAS 1.29, jf. IAS 1.4). IFRIC ble bedt om å vurdere om kontantstrømpstilling i et sammentrukket delårsregnskap kan begrenses til tre linjer – kontantstrøm fra drift, fra investeringsaktiviteter, og fra finansieringsaktiviteter. I juli 2014 konkluderte IFRIC med at «It (...) did not expect that a three-line presentation alone would meet the requirements in IAS 34», under henvisning til standardens krav om at et sammentrukket regnskap skal inneholde all informasjon som er relevant for å kunne forstå enhetens evne til å generere kontantstrømmer (IAS 34.10, 15 og 25). Selv om formuleringen synes å åpne for at tre-linjes presentasjon i særlige tilfeller kan være tilstrekkelig, tilsier likevel uttalelsen at det neppe er aktuelt i praksis.

Finanstilsynet kommuniserte et tilsvarende syn i rundskriv 31/2011. Tre-linjes oppstilling vil «normalt» ikke være i samsvar med IFRS, i henhold til tilsynet. Finanstilsynets vurdering er utledet av andre bestemmelser enn IFRICs uttalelse, men de praktiske konsekvensene av vurderingene er ventelig de samme.

Investeringsrelaterte tjenester og aktiviteter i vurdering av konsolidering


Det følger av IFRS 10 at investerings-selskaper ikke skal konsolidere datterselskaper, men vurdere disse til virkelig

verdi. Dersom investerings-selskapet bidrar med investeringsrelaterte tjenester og aktiviteter gjennom et datterselskap, skal imidlertid dette datterselskapet konsolideres. Det er ikke uvanlig at investerings-selskaper etablerer heleide datterselskaper som holdingselskap for hele eller deler av selskaps investeringsportefølje. Eneste formål med slike datterselskaper er i en del tilfeller å minimalisere skattebelastningen til morselskapets eiere, og det er ingen ansatte eller aktiviteter i datterselskapet.

I mars 2014 vurderte IFRIC om slike skatteoptimaliserende aktiviteter er å anse som investeringsrelaterte tjenester og aktiviteter, med den konsekvens at datterselskapet skal konsolideres. IFRIC tok utgangspunkt i en av de underliggende premisene for IFRS 10, nemlig at virkelig verdimåling av datterselskap i investerings-selskapers regnskap gir den mest beslutningsnyttige informasjonen. Videre ble det vist til at IASB i arbeidet med IFRS 10 vurderte å kreve konsolidering av datterselskap etablert for skatteformål, men besluttet ikke å stille et slikt krav. For øvrig, dersom det ikke er noen form for aktivitet i datterselskapet, anser IFRIC at datterselskapet heller ikke bidrar med investeringsrelaterte tjenester og aktiviteter, og derfor at kravene for konsolidering i IFRS 10.32 ikke er oppfylt. Slike skatteoptimaliserende datterselskaper skal derfor vurderes til virkelig verdi.

Avsluttende kommentarer

Ovenstående illustrerer at IFRS er i stadig utvikling. Med unntak av agendabeslutningene har ikke endringene annen betydning for innværende regnskapsår enn at de må opplyses om i årsregnskapet, med angivelse av forventet virkning av å implementere endringen i senere perioder (IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endring i regnskaps-estimer og feil*). Dette informasjonskravet er imidlertid sentralt og informasjonen som gis, for eksempel om forventet virkning av IFRS 15 i selskapenes 2014-regnskap, vil være særlig relevant og nyttig for regnskapsbrukerne. For øvrig, alle endringene kan tidlig anvendes, allerede fra innværende regnskapsår. For norske selskaper som anvender IFRS godkjent av EU, vil tidlig anvendelse avhenge av at slik godkjenning foreligger før avleggelse av 2014-regnskapet. I skrivende stund er ingen av dem godkjent, og det er således usikkert om tidlig anvendelse i 2014-regnskapet kan bli aktuelt for norske og europeiske selskaper.



Spisskompetanse og omfattende erfaring med tvisteløsning og rådgivning i revisjons- og revisorjus.

ARNTZEN
de BESCHE

OSLO 23 89 40 00 | TRONDHEIM 73 87 12 00 | STAVANGER 51 89 89 00



www.adeb.no

Firmaets prosedyregruppe består av advokater med lang erfaring - fra advokatvirksomhet, Regjeringsadvokaten, EFTA-domstolen, EF-domstolen og som dommere ved de alminnelige domstolene. Flere av firmaets advokater er regelmessig voldgiftsdommere.



Thomas Nordby
Partner
tlf. 98 29 46 01
ten@adeb.no



Kåre I. Moljord
Partner
tlf. 98 29 45 68
kim@adeb.no



Fred A. Gade
Partner
tlf. 98 29 45 43
fag@adeb.no



Terje Granvang
Partner
tlf. 98 29 45 94
tgr@adeb.no