

# Eldre standarder – ny forståelse

Vi er inne i en periode med relativt få store endringer i IFRS. Det betyr likevel ikke at det er helt rolig på IFRS-fronten. IASBs tolkningsorgan publiserer gjennom såkalte agendabeslutninger uttalelser som gir ytterligere informasjon om hvordan IFRS-standardene skal forstås. I denne artikkelen omtaler vi tre agendabeslutninger som alle gjelder eldre standarder som har vært anvendt i en årrekke.



Statsautorisert revisor  
Anne-Cathrine Bernhoft  
Associate partner i EY



Siviløkonom og master i revisjon  
og regnskap  
Alvar Strandvold  
Manager EY

## Aktuelt om finansiell rapportering

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 utviklings-trekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av Anne-Cathrine Bernhoft, Associate Partner og leder av fagavdeling regnskap i EY, og Alvar Strandvold, Manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY.

## Skytjenesteavtaler – utgifter til konfigurering og tilpasning

Etter hvert som bruken av teknologi har økt, har skytjenesteavtaler (cloud computing arrangements) blitt stadig mer vanlig. Skytjenesteavtaler er avtaler der kunden ikke har den underliggende programvaren i sin besittelse, men får tilgang til å bruke programvaren etter behov. Det finnes flere typer skytjenester, og de vanligste er ifølge Datatilsynet:<sup>1</sup> 1) Programvare som tjeneste (Software as a service – SaaS), 2) Plattform som en tjeneste (Platform as a service – PaaS), og 3) Infrastruktur som en tjeneste (Infrastructure as a service – IaaS).

IFRS inneholder ingen klar veiledning for kjøpers regnskapsføring av avtaler

om skytjenester, herunder hvordan utgiftene som pådras for å implementere disse, skal regnskapsføres. En må derfor anvende skjønn for å regnskapsføre disse avtalene, og vurdering av hvilke standarder som er aktuelle å anvende, er naturlig nok en del av dette bildet.

### Programvare som tjenester

IFRIC diskuterte i mars 2021<sup>2</sup> enkelte regnskapsmessige problemstillinger som gjelder avtaler om programvare som tjenester (SaaS). I saken var det lagt til grunn at en kunde inngår en SaaS-avtale med en leverandør; en avtale som innebærer at kunden får en rett til tilgang til leverandørens programvare. Kunden pådrar seg også utgifter til konfigurering og tilpasning

av programvaren, og mottar for øvrig ingen andre varer eller tjenester.

### En immateriell eiendel?

IFRIC la til grunn at kunden må vurdere om avtalen skal innregnes som en immateriell eiendel etter IAS 38 *Immaterielle eiendeler*. Vurderingen av om konfigureringen og tilpasningen av programvaren medfører at en immateriell eiendel skal innregnes, blir en

## Agendabeslutninger

IASBs tolkningsorgan (IASB Interpretations Committee (IFRIC)) gir ut tolkninger til IFRS-standardene for å klargjøre den regnskapsmessige behandlingen av konkrete problemstillinger. IFRIC diskuterer i tillegg en rekke problemstillinger som de velger ikke å gå videre med fordi regnskapsmessig behandling kan utledes fra gjeldende regelverk, for eksempel fra eksisterende standardtekst. Disse diskusjonene publiseres i form av såkalte agendabeslutninger – «Items Not Added to the IFRIC Agenda». Agendabeslutningene er en nyttig kilde for veiledning til hvordan gjeldende regelverk skal forstås, da de inneholder informasjon om diskusjonene som har vært og begrunnelsen for at IFRIC ikke løfter problemstillingen ytterligere. Agendabeslutningene publiseres på IASBs nettside.

1 [www.datatilsynet.no/personvern-pa-ulike-omrader/internett-og-apper/skytjenester/](http://www.datatilsynet.no/personvern-pa-ulike-omrader/internett-og-apper/skytjenester/)

2 IFRIC Update March 2021.

skjønnsmessig vurdering. I den konkrete saken var avtalen utformet slik at leverandøren hadde kontroll over programvaren som kunden har tilgang til, og IFRIC la til grunn at kunden da i mange tilfeller ikke vil kunne innregne avtalen som en immateriell eiendel etter IAS 38.

#### Når programvaren ikke balanseføres

Når programvaren ikke innregnes som en immateriell eiendel, blir spørsmålet hva en gjør med utgiftene til konfigurering og tilpasning. Det følger av IAS 38 at «[t]jenester er mottatt når de blir levert av en leverandør i samsvar med en kontrakt om å yte dem til foretaket, og ikke når foretaket benytter tjenestene til å yte en annen tjeneste (...)». IAS 38 har ingen ytterligere veiledning på dette punktet.

IFRIC viser til at ved bruk av kildehi-erarkiet i IAS 8 *Prinsippendringer, endringer i regnskapsmessige estimater og*

*feil*, vil det være aktuelt for kunden å se hen til de kravene i IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* som gjelder tilsvarende og relaterte problemstillinger (fra leverandørsiden). I de tilfellene der samme leverandør leverer både tilgangen til programvare og konfigurering- og tilpasningstjenestene, vil en slik tilnærming innebære at det må gjøres en vurdering av om tjenestene er distinkte og dermed egne leveringsforpliktelse. Dersom de utgjør én leveringsforpliktelse vil utgiftene kostnadsføres over kontraktperioden for programvaren. I motsatt fall kostnadsføres utgiftene når arbeidet med konfigurering og tilpasning av programvaren skjer.

Når konfigurering- og tilpasningstjenestene leveres av en annen leverandør enn programvareleverandøren, vil det følge av IAS 38 at utgiftene kostnadsføres når arbeidet med konfigurering og tilpasning gjennomføres.

#### Nødvendige utgifter for å selge varelager

Foretak som har eiendeler innenfor virkeområdet for IAS 2 *Beholdninger*, for eksempel ordinært varelager, må måle disse til det laveste av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi. Den aktuelle henvendelsen<sup>3</sup> til IFRIC gjaldt forståelsen av hvordan netto realisasjonsverdi skal beregnes, og nærmere bestemt hvilke utgifter som skal trekkes fra den forventede salgsprisen for å komme til netto realisasjonsverdi.

Begrepet *netto realisasjonsverdi* er definert som «estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede utgifter for ferdigstilling og beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget». Slik fanges momenter som ukurans og andre markeds- eller driftsmessige endringer opp i målingen av varelager. I standarden drøftes begrepet

<sup>3</sup> IFRIC Update June 2021.

revisorforeningen

# Bli praksismedlem i dag!

Nå kan du som jobber i et revisjonsselskap og som ikke har revisorutdanning, bli praksismedlem. Som praksismedlem får du tilgang til alle våre medlemsfordeler. Benytt fordelene og spar penger.

> [revisorforeningen.no/medlem](https://revisorforeningen.no/medlem)



