

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

De nye standardene tar form

Å holde følge med utviklingen i de nye standardene om leieavtaler, inntektsføring og **finansielle instrumenter kan være meget utfordrende. IASB gjør hyppige endringer i** forhold til de utgitte høringsutkastene og mange tentative beslutninger har vesentlig effekt på regnskapsføringen.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor/Cand.merc
Torkild Haugnes
Senior Manager og leder fag-
avdeling regnskap i Ernst & Young



Statsautorisert revisor
Erik Mamelund
Partner og fagdirektør regnskap
i Ernst & Young

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og tolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Finanstilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS)

Som kjent jobber IASB med en rekke større prosjekter som vil endre regnskapsføringen på vesentlige områder for et stort antall av IFRS-rapporterende selskaper. 12. mai 2011 kom IASB ut med nye standarder for konsernregnskap, felleskontrollerte virksomheter og virkelig verdimåling. Disse standardene omtales ikke videre her, men de nye standardene medfører blant annet at bruttometoden forsvinner som alternativ dersom man sitter med en nettointeresse i felleskontrollerte virksomheter. Den nye konsernregnskapsstandard vil også endre på definisjonen på kontroll og blant annet såkalt «de facto»-kontroll vil under den nye standarden medføre konsolideringsplikt.

I tillegg til disse nylig publiserte standardene jobber IASB aktivt med de store prosjektene innenfor leieavtaler, inntektsføring og finansielle instrumenter. Her skjer det stadig endringer og vi har i det følgende oppsummert de vesentligste tentative beslutningene som IASB har fattet siden høringsutkastene kom ut.

Leieavtaler

IASB sendte ut et høringsutkast¹ til ny leiestandard høsten 2010. Høringsutkastet mottok en rekke kritiske tilbakemeldinger og IASB har siden februar fattet en rekke tentative beslutninger som i stor grad endrer på det opprinnelige høringsutkastet. Det er imidlertid fortsatt slik at alle leieavtaler skal balanseføres, med mindre den maksimale leieperioden er kortere enn 12 måneder. Endringene som er foreslått, påvirker blant annet periodisering av leiekostnad, presentasjon, leieperiode, variable leiebetalinger og definisjon på leieavtaler. IASB har også innsett at deres ambisiøse målsetning med ferdigstilling innen utgangen av juni 2011 ikke lar seg gjennomføre. Den nye fremdriftsplanen innebærer at alle prinsipielle beslutninger skal være avklart innen utgangen av tredje kvartal, og ferdigstilling av standarden skal skje i løpet av fjerde kvartal 2011.

Periodisering av leiekostnaden

I april besluttet IASB tentativt å gjeninnføre den modellen som i dag eksisterer i IAS 17 *Leieavtaler* for leietaker. Forslaget gikk ut på at det skulle skiller mellom leieavtaler som inneholder et vesentlig finansieringselement og de som ikke gjør

det. Det ville i praksis innebære det samme skillet som vi i dag har mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler. IASB benevnte de ulike typene for «*finance leases*» og «*other-than-finance leases*». Skillet ble innført etter innspill som kom både i høringsrunden og i de mange «outreach»-aktivitetene de har gjennomført. Mye av kritikken av det opprinnelige høringsutkastet gikk på at de foreslåtte regnskapsreglene ikke reflekterte den underliggende realiteten i «operasjonelle» leieavtaler. Forslaget innebar således at for «*other-than-finance leases*» skulle man balanseføre nåverdien av fremtidige leiebetalinger som en forpliktelse med tilhørende eiendel. Imidlertid skulle ikke eiendelen og forpliktelsen være uavhengige av hverandre i den etterfølgende regnskapsføringen. Forpliktelsen skulle regnskapsføres basert på amortisert kost og effektiv rentes-metode, mens amortiseringen av eiendelen skulle «plugges» slik at periodiseringen av den totale kostnaden ble lineær over leieperioden.

IASB innså i sitt møte i mai at en slik lineær periodisering manglet forankring både i andre aspekter i den foreslåtte modellen og i det konseptuelle rammeverket. Oppsplittingen mellom «*finance leases*» og «*other-than-finance leases*» ble

¹ Høringsutkastet er omtalt i denne spalten tidligere, se Revisjon & Regnskap nr. 7–2010.

således reversert i mai og alle leieavtaler hos leietaker skal nå regnskapsføres på samme måte som en finansiell leieavtale slik vi kjenner den i dag fra IAS 17.

Leieperioden

I høringsutkastet foreslo IASB at leieperioden skulle være den sannsynlige leieperioden. Eventuelle endringer i estimatet på hvorvidt det ville være sannsynlig at for eksempel en forlengelsesopsjon ble gjort gjeldende eller ikke, skulle vurderes løpende. En rekke høringsinstanser var bekymret for de kostnadene som selskapene ville pådra seg som følge av disse løpende vurderingene av leieperioden. IASB har derfor tentativt besluttet at leieperioden skal være lik den uoppsigelige leieperioden, samt opsjonsperioder hvor det foreligger vesentlige økonomiske incentiver for å forlenge eller ikke avbryte leieavtalen. Den nye definisjonen vil medføre en reduksjon i antall tilfeller der en revurdering av leieavtalen ender opp med en endring av estimatet på leieperioden. Økonomiske incentiv kan for eksempel være vesentlig lavere leiebetalinger i opsjonsperioden eller straffegebyr ved kansellering eller dersom leieavtalen ikke forlenges. Det kan også være at den leide eiendelen krever tilpasninger hos leietaker som medfører vesentlige utgifter eller at installasjonsutgiftene ved et nytt driftsmiddel vil være av vesentlig karakter.

Den nye definisjonen av leieperioden er mer i tråd med nåværende regler og vil nok gjøre implementeringen av den nye modellen mindre krevende.

I tillegg har IASB tentativt besluttet at kjøpsopsjoner innbakt i leieavtalen skal inkluderes i leiebetalningene basert på samme analyse som for leieperioden. Dette betyr at dersom det foreligger vesentlige økonomiske incentiver for å utøve kjøpsopsjonen, skal den inkluderes i leiebetalningene som danner grunnlaget for de balanseførte størrelsene. Dette i motsetning til det opprinnelige høringsutkastet hvor kjøpsopsjoner skulle holdes helt utenfor.

Variable leiebetalinger

I høringsutkastet foreslo IASB at variable leiebetalinger skulle estimeres basert på en forventningsverdi. I forslaget skulle betinget leie, inkludert leie som er basert på utnyttelsen av eiendelen (for eksempel antall kjørte kilometer på en bil), estimeres basert på en scenarioanalyse og inkluderes i de balanseførte eiendelene og forpliktelsene. Slike betingede betalinger skal nå

ikke lenger inkluderes i de balanseførte eiendelene og forpliktelsene, men regnskapsføres først når de oppstår. Denne løsningen er i tråd med dagens IAS 17.

Variable leiebetalinger vil dermed ikke lenger bli inkludert i den balanseførte eiendelen og forpliktelsen. IASB har imidlertid lagt til en begrensning; variable leiebetalinger som i realiteten er faste leiebetalinger, skal inkluderes. Det innebærer for eksempel at dersom leiebetalningene i en leieavtale skal økes med det laveste av 2 % og tre ganger den årlige konsumprisindeksen, så vil det være lite sannsynlig at tre ganger den årlige konsumprisindeksen vil være lavere enn 2 %. I realiteten har man da en fast økning i leiebetalningene på 2 % pr. år, og denne skal inkluderes i målingen av den balanseførte eiendelen og den tilhørende forpliktelsen.

Definisjon av en leieavtale

IASB har klargjort to viktige begreper i definisjonen av en leieavtale, nemlig særskilt eiendel (specified asset) og rett til å kontrollere bruken (right to control the use) av en særskilt eiendel.

I tråd med nåværende standard har IASB bekreftet at en særskilt eiendel må være en unik og identifiserbar eiendel. Selv om en fysisk andel av en større eiendel, for eksempel en del av et tak, kan være en spesifikk eiendel, så bekreftet IASB at deler som ikke fysisk kan skilles fra en eiendel (for eksempel 50 % av kapasiteten i en gassrørledning), ikke vil kvalifisere som en spesifikk eiendel og dermed ikke kan være en leieavtale.

I tillegg har IASB klargjort at rett til å kontrollere bruken av en særskilt eiendel foreligger dersom kunden har muligheten til både å kontrollere bruken av eiendelen og mottar det alt vesentligste av det som produseres av eiendelen. Avtaler hvor

kunden mottar alt som produseres av eiendelen, men hvor kunden ikke kontrollerer produksjonen, vil ikke medføre at eiendelen blir ansett som en leie, med mindre eiendelen er separerbar fra de tjenestene som leveres. Beslutningstreet på neste side kan oppsummere IASBs tentative beslutninger.

De reviderte retningslinjene for å fastsette hvorvidt en kontrakt inneholder en leieavtale eller ikke, kan medføre at enkelte kontrakter som under dagens IAS 17 og IFRIC 4 inneholder en leieavtale, ikke lenger vil gjøre det.

Inntektsføring

I høringsutkastet² fra 2010 er IASBs prinsipielle tilnærming til regnskapsføring av inntekt at et selskap inntektsfører det beløpet en forventer å motta når varer eller tjenester er overført til kunden. Det vil si når kunden har fått kontroll over eiendelen eller tjenesten som leveres. Det ble i høringsrunden uttrykt bekymring for hvordan dette prinsippet skulle tolkes i praksis, spesielt i forhold til tjenesteleveranser. Det var også uttrykt bekymring i forhold til de foreslåtte reglene for segmentering av kundecontrakter og den foreslåtte tilnærmingen til vurdering av når man har en tapskontrakt. Også for inntektsføring har IASB innsett at den ambisiøse planen om å ferdigstille standarden innen utgangen av juni 2011 ikke lar seg gjennomføre, og har nå indikert en fremdriftsplan på lik linje med den beskrevet for leieavtaler.

Segmentering av kundecontrakter

IASB har innsett at forslaget i høringsutkastet om segmentering av kundecontrakter var forvirrende og har tentativt besluttet å fjerne kravet om segmentering av en kundecontrakt i flere kundecontrakter.

² Høringsutkastet er omtalt i denne spalten tidligere, se Revisjon & Regnskap nr. 6–2010.

Midt-Norges største Vismaforhandler til byråbransjen



CONSIT tilbyr Visma's programvareløsninger til det norske SMB-markedet, og vi har hovedtyngden av vår kundemasse innen nettopp byråbransjen.

Vi har mer enn 25 års erfaring innen IT, administrasjon og økonomi, med solid kompetanse fra tidligere stillinger i forskjellige regnskapsbyrå.

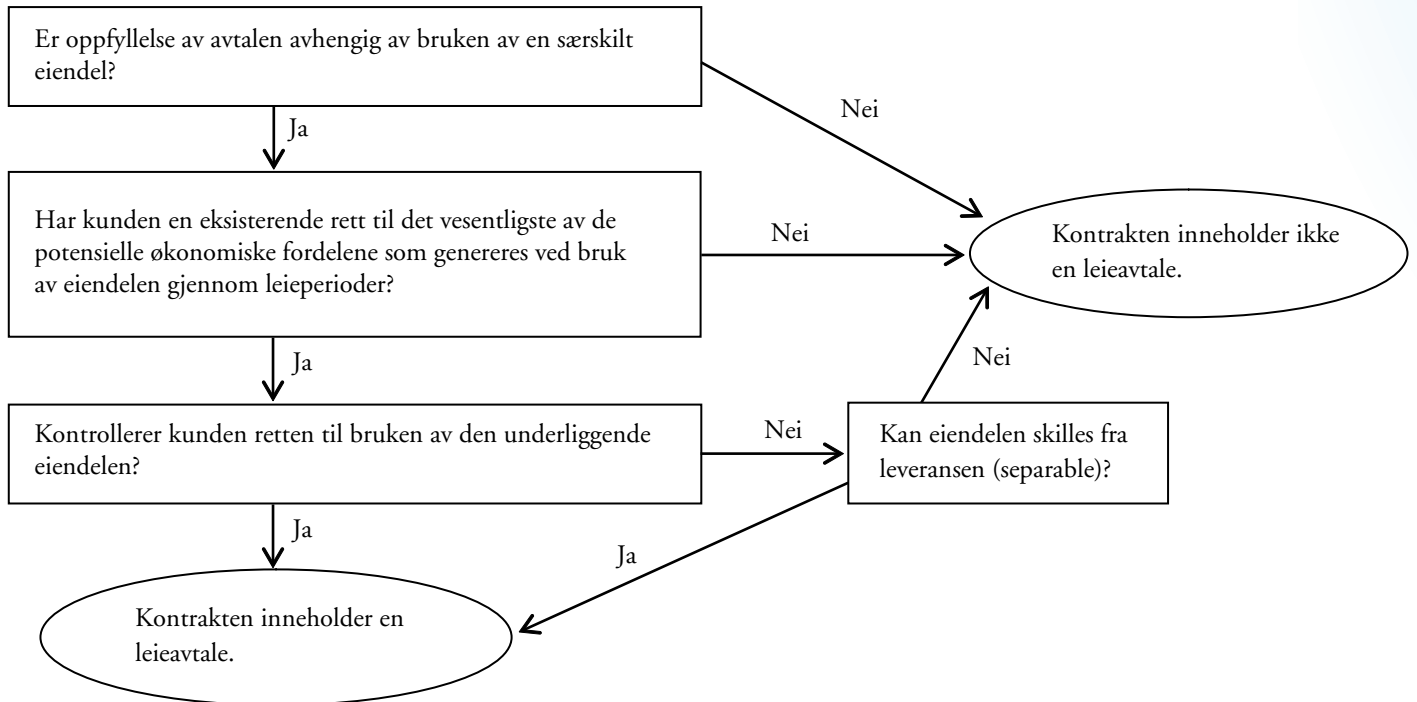
Hos oss får du riktig løsning, opplæring og brukerstøtte.

Vi har gode referanse kunder over hele landet du kan ta en prat med.



CONSIT AS

Kjøpmannsgata 12 | 7500 Stjørdal | Tlf 932 10 533 | consit.no | salg@consit.no
Avd. kontor Oslo - Pilestredet 15 | 0164 Oslo



ter, og heller kreve at en kundekontrakt utelukkende deles opp i leveranseforpliktelser.

I høringsutkastet definerte IASB en leveranseforpliktelse som «(...) an enforceable promise (whether explicit or implicit) in a contract with a customer to transfer a good or service to the customer». Dette ble av mange tolket som at det kun var kontraktsfestede forpliktelser (legally enforceable) som tilfredsstilte definisjonen. Dette var ikke intensjonen til IASB, og den reviderte definisjonen inneholder derfor ikke lenger ordet «enforceable».

I høringsutkastet var det krav om å dele opp i flere leveranseforpliktelser dersom varene eller tjenestene var klart atskilt («distinct»). IASB mottok mange tilbakemeldinger på begrepet «klart atskilt» og har følgelig gjort modellen noe enklere. For eksempel skal man nå regnskapsføre tjenester og vareleveranser som én leveranseforpliktelse dersom disse er satt sammen og integrert i én leveranse til kunden.

Salg av tjenester eller varer

IASB har besluttet å ta inn veiledning for når man leverer en tjeneste eller foretar et varesalg. En tjenesteleveranse har man når leveranseforpliktelsen oppfylles kontinuerlig. Kontinuerlig oppfyllelse av en leveranseforpliktelse skjer ved at:

- Selskapets leveranse produserer eller forbedrer en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert som den blir produsert

Eller

- Selskapets leveranse produserer en eiendel som ikke har alternativ nytte for selskapet selv, og minst ett av følgende vilkår er tilfredsstillt
 - Kunden mottar en fordel som følge av at hver oppgave ferdigstilles
 - Et annet selskap vil ikke måtte gjøre alt det utførte arbeidet på nytt dersom dette selskapet skulle fullføre de gjenværende forpliktelsene i leveransen
 - Selskapet har rett til betaling for de leveransene som er gjort, selv om kunden eller selskapet selv sier opp kontrakten.

Tjenesteleveranser vil således inntektsføres løpende etter hvert som arbeidet skrider frem.

Dersom en kontrakt inneholder både vareleveranser og tjenesteleveranser og disse ikke kan splittes i ulike leveranseforpliktelser, skal disse regnskapsføres som én tjenesteleveranse. IASB mener at i slike tilfeller vil regnskapsføring som tjenesteleveranse bedre reflektere de underliggende økonomiske realitetene.

Tapskontrakter

I høringsutkastet foreslo IASB at hver leveranseforpliktelse skulle vurderes separat for hvorvidt det forelå en tapskontrakt eller ikke. Det kunne medføre regnskapsføring av en tapskontrakt basert på en leveranseforpliktelse, selv om kontrakten

i sin helhet ikke var en tapskontrakt. Dette har nå IASB tentativt besluttet å endre, slik at spørsmålet om hvorvidt man har en tapskontrakt skal vurderes samlet for alle de gjenværende leveranseforpliktelsene i kontrakten.

Finansielle instrumenter

Tre av delprosjektene i prosjektet om ny standard for finansielle instrumenter, IFRS 9, er fortsatt pågående. Disse er nedskrivning, sikring og nettopresentasjon. Nettopresentasjon hadde høringsfrist 28. april i år og IASB har således p.t. ikke gjort tentative beslutninger som endrer høringsutkastet. IFRS 9 var planlagt ferdigstilt innen utgangen av juni 2011, men er som de andre store prosjektene utsatt. Det forventes nå at standarden ferdigstilles i løpet av tredje kvartal 2011.

Nedskrivning

IASB sendte ut et supplement³ til det opprinnelige høringsutkastet om nedskrivning i første kvartal i år. Det har ikke vært mange tentative beslutninger etter dette tidspunktet, men følgende har blitt gjort:

Forventet tap skal nåverdiregnes, men det vil bli gitt noe fleksibilitet med hensyn til bruk av metode for diskontering av forventet tap. Nåverdiregning vil ikke være påkrevd dersom selskapet kan påvise at udiskonterte størrelser ikke vil være vesentlig forskjellige fra diskonterte stør-

³ Supplementet til høringsutkastet er omtalt i denne spalten tidligere, se Revisjon & Regnskap nr. 3–2011.

relser. Dette er egentlig en unødvendig bestemmelse, da det følger av IAS 8.8.

Den balanseførte verdien av finansielle eiendeler som måles til amortisert kost, vil ikke bli berørt av avsetninger for kredittap. Dette ved at avsetninger på tap skal føres separat fra eiendelen tapsavsetningen gjelder. Denne beslutningen er viktig ettersom den effektive renten for å fastsette renteinntekten linkes til den balanseførte størrelsen.

Sikring

Høringsutkastet⁴ om sikring kom i fjerde kvartal 2010 og noen viktige tentative beslutninger er blitt gjort siden da.

Til forskjell fra høringsutkastet vil regnskapsføring av sikring på egenkapitalinstrumenter målt til virkelig verdi med verdiendringene over andre inntekter og kostnader (OCI), tillates. Unntaket gjelder bare for egenkapitalinstrumenter og vil ikke kunne anvendes på andre risikoer som påvirker OCI.

For virkelig verdi-sikringer har IASB reversert forslaget i høringsutkastet og gått tilbake til modellen i dagens IAS 39. Det vil si at verdiendringene på sikringsobjektet og sikringsinstrumentet vil bli resultatført og verdiendringen knyttet til sikringsobjektet vil justere den balanseførte verdien av sikringsobjektet. I høringsutkastet var det foreslått at bare den ineffektive delen av sikringen skulle resultatføres, og resten skulle gå over OCI. I tillegg skulle ikke den balanseførte verdien av sikringsobjektet justeres, men effektene skulle presenteres på en egen linje i balansen i tilknytning til sikringsobjektet.

Avsluttende kommentarer

IASB er inne i en meget hektisk periode med ferdigstilling av en rekke standarder. 12. mai 2011 kom IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*, IFRS 11 *Joint Arrangements*, IFRS 12 *Disclosure of Interests in Other Entities* og IFRS 13 *Fair Value Measurement*. I tillegg til de nevnte prosjektene leieavtaler, inntektsføring og finansielle instrumenter, jobbes det også med ny standard for forsikringskontrakter. Vi er således inne i en periode med store endringer for de IFRS-rapporterende selskapene.

De områdene som IASB nå jobber med, er områder som berører de fleste selskapene og det er utfordrende å følge med på utviklingen. Ser vi på den nye standarden for leieavtaler, har det skjedd en rekke vesentlige endringer siden høringsutkastet ble publisert, og det er lite som er beholdt fra det opprinnelige høringsutkastet. Det som imidlertid er videreført, er kravet om at alle leieavtaler med en leieperiode på over 12 måneder skal balanseføres av leietaker, men selv det skal være gjenstand for diskusjon i IASBs neste møte. Her kan utfallet enten bli at de fjerner denne forenklingen og krever at alle leieavtaler skal på balansen eller så utvider de forenklingsreglene til også å gjelde leieavtaler med lengre varighet. Det er med andre ord stor usikkerhet knyttet til hvordan endelig standard blir seende ut og vi kan ikke ta for gitt at de tentative beslutningene som er beskrevet over blir videreført i endelig standard. Periodiseringen av «*other-than-finance leases*» er et meget godt eksempel hvor IASB har gjort helomvending fra et møte til et annet. Dessverre er dette uheldig for alle som nå er i forhandlinger om nye låneavtaler og hvor lånevilkår skal linkes opp mot regnskapsmessige størrelser.

⁴ Høringsutkastet er omtalt i denne spalten tidligere, se Revisjon & Regnskap nr. 1–2011.

Sticos Regnskapsmetodikk

- sikker oppdragsstyring



- Full kontroll på oppdragsavtalene
- Ivaretar lovpålagte krav
- Enkelt i bruk

Sticos Regnskapsmetodikk gir deg full kontroll over oppdragsavtaler og oppdragsstyring. Du får en strukturert oppfølging av frister og plikter, samtidig som de lovpålagte krav blir ivare tatt. Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

Demo eller mer informasjon? Kontakt oss på 7356 0000 eller se www.sticos.no