

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

De årlige forbedringsprosjektene

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)

IASB har i mai publisert ett høringsutkast til forbedringsprosjekt og ett endelig forbedringsprosjekt. Forbedringsprosjektene inneholder mindre endringer som klargjør forståelsen av paragrafer i de ulike standardene. Både de vedtatte og foreslåtte endringene, vil etter vår oppfatning bidra til klarere forståelse av de relevante bestemmelsene i de ulike standardene.

Formålet med IASBs årlige forbedringsprosesser, er å forbedre kvaliteten på standardene gjennom ytterligere veiledning, klargjøring av språk, eller korrigerende av utilsiktede konsekvenser eller konflikter i standardene. Slike endringer gjøres gjennom de årlige forbedringsprosjektene når de anses ikke-presserende, men nødvendige.

I vurderingen av om en problemstilling skal inkluderes i de årlige forbedringsprosjektene, skal samtlige av følgende kriterier være oppfylt:

- a. Når den foreslåtte endringen har en eller begge av følgende karakteristikk-ker:
 - i. Forslaget vil øke kvaliteten ved en klargjøring av uklar språkbruk i eksisterende IFRSer eller ved klargjøring gjennom veiledning hvor fraværet av veiledning skaper bekymring. En slik klargjøring skal være i tråd med eksisterende prinsipper i den aktuelle standarden.
 - ii. Forslaget vil øke kvaliteten ved å rette opp konflikter mellom standarder eller utilsiktede konsekvenser i eksisterende standarder. En slik korreksjon skal ikke medføre nye prinsipper, men på en rasjonell måte avklare hvilke prinsipper som skal anvendes.
- c. Den foreslåtte endringen er godt definert og har et tilstrekkelig smalt virkeområde slik at konsekvensene av endringen har blitt vurdert.
- d. Det er sannsynlig at IASB vil kunne konkludere på problemstillingen innenfor rimelig tid. Vanskeligheter med å konkludere innen rimelig tid kan indikere at problemstillingen er mer fundamental, slik at den ikke kan løses gjennom de årlige forbedringsprosjektene.
- e. Hvis den foreslåtte endringen vil endre en IFRS som er gjenstand for et nåværende eller planlagt IASB-prosjekt, må det foreligge et behov for å få løst

denne problemstillingen før prosjektet til IASB er ferdigstilt.

IASB vil således vurdere forslag til forbedringsprosjektene opp mot disse kriteriene før de publiserer et høringsutkast og før forslagene blir publisert som endringer av eksisterende IFRSer.

Som følge av den arbeidsmengden IASB har hatt med de store konvergeringsprosjektene på finansielle instrumenter, leieavtaler, inntektsføring og forsikring, har prosessene rundt de årlige forbedringsprosjektene blitt noe forsinket. Derfor får vi først nå de endelige endringene knyttet til 2009–2011-syklusen og ett høringsutkast for 2010–2012-syklusen. Allerede i tredje kvartal 2012 er et nytt høringsutkast for 2011–2013-syklusen ventet.

Årlig forbedringsprosjekt 2009–2011-syklus

17. mai 2012 publiserte IASB sitt siste årlige forbedringsprosjekt. Forbedringsprosjektet inneholder seks endringer i fem ulike standarder. Alle endringene trår i kraft med virkning for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2013 eller senere. Alle endringene skal anvendes retrospektivt. I det følgende gjengis en kort oppsummering av endringene:

Standard og problemstilling	Endring
IFRS 1 Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering	
Gjentakende bruk av IFRS 1	Klargjør at et foretak som har sluttet å rapportere etter IFRS kan velge enten: a) å anvende IFRS 1 på nytt selv om en har anvendt IFRS 1 på et tidligere tidspunkt, eller b) å anvende IFRS retrospektivt etter IAS 8 for å gjenoppta rapportering etter IFRS. Før denne klargjøringen var det ikke klart om det var tillatt eller påkrevd å anvende IFRS 1 mer enn én gang. Denne endringen klargjør at det er et valg under IFRS 1. Det er i tillegg lagt til et opplysningskrav om hvorfor foretaket sluttet å anvende IFRS for en periode.
Lånekostnader	Klargjør at ved førstegangsanvendelse av IFRS, kan lånekostnader som er balanseført etter tidligere regnskapsprinsipper videreføres uten noen form for justering. Så snart IFRS er tatt i bruk, må lånekostnader regnskapsføres i henhold til kravene i IAS 23 Lånekostnader.
IAS 1 Presentasjon av finansregnskap	
Klargjøring av kravene rundt sammenligningstall	Dersom et foretak presenterer sammenligningstall utover de påkrevde sammenligningstallene etter IAS 1, må foretaket også presentere noteopplysninger knyttet til de ekstra sammenligningstallene. Det er imidlertid ingen krav til å vise det samme antall sammenligningstall for alle oppstillingsplanene. Selv om en velger å vise tre år i oppstillingen av finansiell posisjon, kan en likevel velge kun å vise to år i resultatoppstillingen. Det er også presisert at det ikke er krav om noteopplysninger knyttet til den tredje balansen som følger av en retrospektiv prinsippendring, reklassifisering eller retting av feil.
IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr	
Klassifisering av serviceutstyr	Klargjør at vesentlige reservedeler og serviceutstyr som tilfredsstillers definisjonen på eiendom, anlegg og utstyr ikke er varelager. Denne endringen hjelper foretakene med å regnskapsføre og presentere slikt utstyr mer konsistent.
IAS 32 Finansielle instrumenter – presentasjon	
Skatteeffekter på egenkapitaltransaksjoner	Fjerner omtalen av skatteeffekter fra IAS 32 og klargjør at regnskapsføring av skatteeffekter skal gjøres i tråd med IAS 12 Inntektsskatt. Endringen er ikke ventet å medføre en endret praksis.
IAS 34 Delårsrapportering	
Segmentopplysninger – sum eiendeler og forpliktelser	Dersom segmenteiendeler og forpliktelser rapporteres på jevnlig basis, skal dette nå også presenteres i delårsrapporten på samme måte som det må presenteres i årsregnskapet.

Standard og problemstilling	Foreslått endring
IFRS 2 Aksjebasert betaling	
Definisjon av innvinningsbetingelser (vesting conditions)	Innvinningsbetingelser består av tjenestebetingelser og/eller inntjeningsbetingelser. Disse er i dagens IFRS 2 ikke klart definert og IASB foreslår med dette høringsutkastet å definere disse to typene innvinningsbetingelser klarere. Endringene innebærer at: <ul style="list-style-type: none"> • For å defineres som en inntjeningsbetingelse må ethvert inntjeningsmål ha et eksplisitt eller implisitt krav om at motparten yter tjenester gjennom perioden som inntjeningsmålet måles. • Inntjeningsmålet defineres med referanse til foretakets egen virksomhet, aktiviteter eller verdi på foretakets egenkapitalinstrumenter. Inntjeningsmålet kan relatere seg til foretaket som helhet eller en del av foretaket (divisjon eller en enkelt ansatt). • Hvis ikke den ansatte fullfører den fastsatte tjenesteperioden, har den ansatte ikke tilfredsstillt tjenestebetingelsen. Dette gjelder uavhengig av årsaken til manglende fullføring.
IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger	
Regnskapsføring av betingede vederlag ved en virksomhetssammenslutning	IASB er av den oppfatning at et foretak kun trenger å vurdere hvorvidt et betinget vederlag er en forpliktelse eller et egenkapitalinstrument når det betingede vederlaget er et finansielt instrument. Det foreslås derfor at vurderingen av om det betingede vederlaget er en forpliktelse eller et egenkapitalinstrument, gjøres kun basert på kravene i IAS 32 <i>Finansielle instrumenter – presentasjon</i> . Henvisningen til andre standarder fjernes. For betingede vederlag som ikke er egenkapitalinstrumenter, er det nå klargjort at de alltid skal måles til virkelig verdi i etterfølgende periode. IFRS 9 <i>Finansielle instrumenter</i> foreslås også endret for å fjerne den inkonsistensen som foreligger mellom IFRS 3 og IFRS 9 på dette området. Henvisning til andre standarder som ikke har virkelig verdi som målekriterium i etterfølgende perioder, foreslås også fjernet.
IFRS 8 Driftssegmenter	
Aggregering av driftssegmenter	Det foreslås et nytt krav om å gi opplysninger om de økonomiske indikatorene som er vurdert i forhold til konklusjonen om at de sammenslåtte driftssegmentene har like økonomiske kjennetegn.
Avstemming mellom de samlede rapporteringspliktige segmenteindelene og foretakets eiendeler	Klargjør at denne avstemmingen kun skal gjøres dersom segmenteindelene rapporteres regelmessig til øverste beslutningstaker (chief operating decision maker).

Høringsutkast 2010–2012

3. mai 2012 publiserte IASB høringsutkastet for det årlige forbedringsprosjektet for syklusen 2010–2012. Dette høringsutkastet adresserer 11 problemstillinger i ti ulike standarder. For de fleste av de foreslåtte endringene er det foreslått ikrafttredelse 1. januar 2014. Imidlertid foreslås det at endringene knyttet til IFRS 3 gis ikrafttre-

delse fra 1. januar 2015 for å harmonisere med ikrafttredelsen av IFRS 9. Tidliggjendelse er tillatt for alle de foreslåtte endringene. I det følgende gjengis en kort oppsummering av forslagene.

Avsluttende kommentar

Etter vår oppfatning har IASB forholdt seg til de retningslinjene som har blitt satt for

å inkludere problemstillinger i de årlige forbedringsprosjektene. De omtalte endringene er mindre problemstillinger som hever kvaliteten på IFRS og klargjør eksisterende prinsipper i de ulike standardene. Dette i motsetning til tidligere hvor vi har sett eksempler på at nye prinsipper har blitt introdusert gjennom de årlige forbedringsprosjektene.

Standard og problemstilling	Foreslått endring
IFRS 13 Virkelig verdi-måling	
Kortsiktige fordringer og forpliktelser	Det foreslås at foretak kan fortsette å måle rentefrie kortsiktige fordringer og forpliktelser til nominelt beløp dersom diskonteringseffekten er uvesentlig. Da IFRS 13 ble publisert, ble samtidig paragrafene i IAS 39/IFRS 9 som åpnet opp for muligheten til å unnlate diskontering av kortsiktige rentefrie fordringer og forpliktelser når diskonteringseffekten var uvesentlig, fjernet. Dette har blitt tolket av enkelte som om denne muligheten er borte. Det var imidlertid ikke IASBs intensjon, da de mente at en slik vesentlighetsvurdering følger av IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil. Det foreslås nå å omtale dette i Basis for Conclusions i IFRS 13.
IAS 1 Presentasjon av finansregnskap	
Kort/langsiktig klassifisering av forpliktelser	Endringsforslaget har vært diskutert i IFRS-IC ved flere anledninger. For at et eksisterende lån med forfall innen 12 måneder skal klassifiseres som langsiktig, må låntaker ha en ubetinget rett til å refinansiere eller «roll-over» lånet med samme långiver og til de samme eller tilsvarende vilkår utover 12 måneders perioden. I Basis for Conclusions er det gjort referanse til freregningsreglene i IAS 39 og IFRS 9 i forhold til om lånet reforhandles til samme eller tilsvarende vilkår.
IAS 7 Oppstilling av kontantstrømmer	
Rentebetalinger som balanseføres	IASB foreslår å klargjøre at betalte renter som balanseføres, skal presenteres konsistent med den underliggende eiendelen. Balanseførte rentebetalinger på varige driftsmidler skal da presenteres som en investeringsaktivitet.
IAS 12 Inntektsskatt	
Regnskapsføring av eiendel ved utsatt skatt for urealiserte tap	IASB foreslår tre presiseringer i IAS 12 knyttet til regnskapsføring av eiendel ved utsatt skatt: <ul style="list-style-type: none">• En separat vurdering skal gjøres for hver type av skattemessig resultat dersom skattelovgivningen spesifikt skiller mellom ulike typer gevinster. For eksempel dersom tap ved realisasjon av aksjer kun kan motregnes mot gevinst ved realisasjon av aksjer.• Det klargjøres at vurderingen av muligheten for realisering av eiendel ved utsatt skatt opp mot skattepliktig resultat gjøres før reversering av de skattereduserende midlertidige forskjellene.• En handling som resulterer i reversering av en eksisterende skattereduserende midlertidig forskjell uten at det øker eller reduserer skattemessig resultat, anses ikke som en mulighet for skatteplanlegging etter IAS 12.30
IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 38 Immaterielle eiendeler	
Revalueringsmetoden – forholdsmessig justering av akkumulerte avskrivninger	IAS 16.35 og IAS 38.80 er endret for å klargjøre at når en revaluerer varige driftsmidler eller immaterielle eiendeler, trenger ikke justeringen av akkumulerte avskrivninger være proporsjonal med endringen i brutto balanseført verdi av eiendelen. Det klargjøres at akkumulerte avskrivninger er differansen mellom brutto og netto balanseført verdi, noe som innebærer at brutto balanseført verdi kan bli justert i samme forhold som endringen i netto balanseført verdi. Grunnen til at dette foreslås endret, er at bruk av forholdsmessig justering etter IAS 16.35 og IAS 38.80 skaper problemer ved justering av restverdi, utnyttbar levetid eller avskrivningsmetode.
IAS 24 Opplysninger om nærstående parter	
Nøkkelpersoner i ledelsen	Definisjonen av nærstående parter er utvidet til å inkludere «management»-selskaper. I tillegg er notekravene utvidet slik at de også inkluderer honorar betalt til slike management-selskaper. Det er ikke krav om å opplyse om lønn som ansatte i management-selskapene har mottatt fra management-selskapet de er ansatt i. Dette for å hindre duplisering av opplysningene.
IAS 36 Verdifall på eiendeler	
Harmonisering av opplysningskrav ved bruk av bruksverdi og virkelig verdi fratrukket salgsutgifter	Det foreslås å klargjøre at et foretak må opplyse om diskonteringsrenten når en nåverdimodell benyttes for fastsettelse av virkelig verdi fratrukket salgsutgifter.