

Nytt i 2016-regnskapet

Det er «stille før stormen». De nærmeste årene skal de største endringene i regnskapspraksis siden 2005 gjennomføres. I 2016 er det kun mer avgrensede endringer som trer i kraft, og disse blir det redegjort for i denne artikkelen.



Artikkelen er forfattet av:

Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner 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 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., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leider Steinar S. Kvifte.

En krevende prosess

Det er forventet at årsoppgjøret i 2016 blir en krevende prosess for mange norske foretak. Vurdering av fortsatt drift, verdifall, og klassifisering av gjeld vil for mange bli minst like utfordrende som i 2015. I så måte er det en trøst at IASB ikke har gjort store endringer i regnskapsstandardene, i hvert fall ikke endringer som må implementeres i 2016 (de nye standardene om finansielle instrumenter (IFRS 9), inntektsføring (IFRS 15) og leieavtaler (IFRS 16) trer i kraft først i senere perioder). Det er likevel enkelte endringer som påvirker 2016-regnskapene. Disse omtales i det følgende.

Mange av endringene i 2016 har tilsvarende anvendelse i delårsregnskapene, og således er det å forvente at børsnoterte foretak allerede har oversikt over årets endringer. Når det er sagt, antas det likevel at nedenstående kan være en relevant kilde ved utarbeidelse av årsregnskapene for 2016.

Endringer i IFRS med virkning i EU/EØS for 2016

Som kjent kan det være avvik mellom IFRS utgitt av IASB og IFRS godkjent i EU (og i EØS). Det er sistnevnte som gjelder for norske foretak (med mindre de er notert i et marked utenfor EU og EØS som krever bruk av IFRS utgitt av IASB). I det følgende redegjøres det for endringer i IFRS med virkning for 2016 både for de som anvender IFRS utgitt av IASB og de som anvender IFRS godkjent av EU.

Kjøp av andel i felleskontrollerte driftsordninger

IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger* er endret med virkning for 2016. Endringen regulerer kjøp av andeler i felleskontrollert driftsordning («FD») når driftsordningen representerer en virksomhet etter IFRS 3 *Virksomhets sammenslutninger*. Endringen gjelder også ved førstegangsetablering av FDer. Oppkjøpsmetoden skal anvendes i slike tilfeller, så langt som mulig innenfor kravene i IFRS 11. Det innebærer at også ved kjøp av andeler i felleskontrollerte ordninger, er skillet mellom virksomhet og eiendeler eller gruppe av eiendeler sentralt. Videre klargjør endringen at en interessent som kjøper seg ytterligere opp i en FD ikke skal måle den tidligere andelen til virkelig verdi, noe en ville ha gjort om tilleggskjøpet medførte at FDen ble underlagt kontroll og derfor ble et datterselskap. Praksis så langt har vært uensartet, og derfor vil standardendringene bidra til mer sammenlignbarhet mellom selskaper med investeringer i FDer.

Endringene skal anvendes prospektivt, og tidligere kjøpstransaksjoner skal således ikke omarbeides.

Egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet

IAS 27 *Separat finansregnskap* er endret sånn at investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet kan regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, i tillegg til kost og til virkelig verdi (med verdiendringer over resultat eller over oppstilling over andre inntekter og kostnader etter IAS 39 *Finansielle*

instrumenter – innregning og måling.

Målemetode skal anvendes konsistent innenfor hver kategori av investeringer. Endringen er gjort for å redusere avvikene mellom IFRS og lokal lovgivning når sistnevnte innebærer krav om bruk av egenkapitalmetoden. Ved anvendelse av egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet oppstår en del spørsmål hvis svar ikke kan utledes direkte av standardendringen, for eksempel regnskapsføring av kjøp av minoritetsinteresser og implikasjonene av at et oppkjøp er omvendt under IFRS 3. En prinsippendring fra for eksempel kost, som har vært det mest vanlige i praksis, til egenkapitalmetoden kan således medføre enkelte vanskelige vurderinger.

Endringen skal anvendes retrospektivt, altså med omarbeidning av sammenligningstallene.

Planter ikke lenger innenfor virkeområdet til IAS 41

IAS 41 *Landbruk* og IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* er endret slik at planter som bærer landbruksprodukter, som f.eks. epletrær, ikke lenger er del av virkeområdet til IAS 41, men i stedet skal regnskapsføres i tråd med IAS 16. Det betyr at plantene normalt vil bli behandlet til kost etter endringen (selv om verdiregulering er tillatt etter IAS 16), mens landbruksproduktene som høstes av plantene, f.eks. eplene på epletrær, fortsatt inngår i virkeområdet til IAS 41 og derfor skal virkelig verdi-måles.

Denne endringen har generelt mindre relevans for IFRS-rapporterende norske foretak, ettersom den ikke påvirker oppdrettsnæringen og denne typen virksomhet for øvrig ikke er vanlig blant norske børsnoterte foretak. I andre land har endringen imidlertid fått stort fokus, særlig ettersom flere foretak i aktuelle bransjer har ment at det ikke er mulig på en pålitelig måte å dekomponere verdien av landbruksproduktene, og at unntaksbestemmelsen i IAS 41 som innebærer måling til kost, derfor kommer til anvendelse.

Endringen kan gjennomføres retrospektivt, altså med omarbeiding av sammenligningstallene, eventuelt prospektivt fra og med første sammenligningsperiode.

Forbud mot inntektsbaserte avskrivninger

IAS 16 og IAS 38 *Immaterielle eiendeler* er endret ved at inntektsbaserte avskrivninger ikke er tillatt for varige driftsmidler og kun i nærmere angitte tilfeller er tillatt for immaterielle eiendeler. I seismikkbransjen har dette medført en omlegging av praksis ved at såkalte flerkundebiblioteker ikke lenger avskrives i takt med inntektsføringsen, men i stedet avskrives lineært. For filmbransjen er også denne endringen aktuell. Enkelte selskaper i denne bransjen synes å ha funnet grunnlag for å videreføre praksisen med å avskrive i takt med opp tjeningen av inntekter. Dette kan ha sammenheng med regulatoriske forhold som definerer såkalte medievinduer, og dermed potensielt tilsier en sterk korrelasjon mellom forbruk av filmrettigheten og den tilhørende inntekten. Endringen kan også ha betydning for enkelte i teknologibransjen som tidligere har basert avskrivningene på inntektsbaserte mål.

Endringen skal anvendes prospektivt, og tidligere avskrivninger skal således ikke omarbeides.

Konsolideringsunntak for datterselskap av investeringselskaper

Det følger av IFRS 10 *Konsernregnskap* at selskap som er morselskap i et underkonsern, ikke trenger å utarbeide konsernregnskap i nærmere angitte tilfeller, herunder når et overliggende morselskap utarbeider konsernregnskap etter IFRS. IFRS 10 er endret ved at unntaket også gjelder selv om det overliggende morselskapet ikke utarbeider konsernregnskap etter IFRS 10 fordi det er et investeringselskap og derfor måler datterselskaper til virkelig verdi. Det er videre gjort presiseringer i IFRS 10 for å

klargjøre hvilke datterselskaper av investeringselskaper som skal konsolideres.

Endringen skal anvendes retrospektivt ved at tidligere års tall skal omarbeides.

«Arving» av investeringsobjekts virkelig verdi-vurderinger

IAS 28 *Investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet* er endret ved at en investor i et tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet som er investeringsforetak etter IFRS 10, og derfor virkelig verdi-vurderer sine investeringer, ikke trenger å omarbeide regnskapet til disse ved bruk av egenkapitalmetoden.

Endringen skal anvendes retrospektivt ved at tidligere års tall skal omarbeides.

Presiseringer om presentasjon og noter

Det er gjort flere presiseringer i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*. Disse omhandler vesentlighet, oppdeling av linjer og bruk av delsummer i regnskapsoppstillingene, noterekkefølgen og presentasjon av andel av andre inntekter og kostnader i tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet. Endringene er kun presiseringer og er ikke antatt å medføre betydelige praksisendringer, men er like fullt nyttige fordi de klargjør standardens krav på en opplysende måte, og bekrefter relevansen av en del allerede etablerte praksiser.

Det antas at presiseringene ikke vil medføre endringer i prinsipper og dermed lede til omarbeidinger, og det er således heller ikke særskilte krav til noteopplysninger om at presiseringene er implementert.

Innskudd fra ansatte i ytelsesordninger

En endring i IAS 19 *Ytelser til ansatte* trådte i kraft 1. juli 2014, men ikrafttrødelstidspunktet for IFRS godkjent i EU var 1. februar 2015. For de med kalenderår som regnskapsår, trådte således denne endringen først i kraft med virkning for 2016-regnskapene.

Det følger av IAS 19 at innskudd fra ansatte skal reflekteres som en «negativ ytelse», altså som en reduksjon i selskapets pensjonsforpliktelse. Endringen, som har karakter av å være en praktisk lempningsregel, klargjør at dersom de ansattes innskudd er uavhengig av antall tjenesteår, kan de reflekteres i pensjonskostnaden i den perioden innskuddskravet oppstår. Denne endringen vil være aktuell for eksempel når annsatteinnskudd er definert

som en fast prosent av den ansattes lønn.

Endringen skal anvendes retrospektivt ved at tidligere års tall skal omarbeides.

Presiseringer i andre standarder

Som kjent gjennomfører IASB løpende såkalte «forbedringsprosjekter». I disse prosjektene gjør standardsetter mindre justeringer og presiseringer i standardene for å korrigere nyanser i bestemmelser og for å rydde i mulige misforståelser. Ettersom justeringene har det felles at de kun er presiseringer, ikke endringer, og derfor ikke anses å være presserende, blir de gjestingsprosessen som typisk ferdigstilles over treårsperioder.

I 2016 trådte forbedringsprosjektsyklusen 2012–2014 i kraft. I dette prosjektet ble det presisert at dersom ledelsen beslutter å dele ut eiendeler som har vært klassifisert som holdt for salg under IFRS 5 *Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet*, eller å selge eiendeler som har vært klassifisert som holdt for utdeling under samme standard, anses dette ikke å representere en ny planlagt avhendelse, men en videreføring av opprinnelig plan. Konsekvensen er at vurderingen av hvorvidt kriteriene i IFRS 5 er oppfylt, gjøres som om planendringen ikke skjedde.

Det ble videre presisert i dette prosjektet at tjenestekontrakter som inkluderer et vederlag kan representere «fortsatt involvering» og derfor at notekravene i IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger* som gjelder ved fortsatt involvering i slike tilfeller må vurderes. Videre ble det presisert at notekravene ved motregning i IFRS 7 ikke gjelder i sammenslåtte delårsrapporter etter IAS 34 *Delårsrapporter*.

En annen presisering gjelder IAS 19 *Ytelser til ansatte*. Det er presisert at dybden i markedet for høykvalitets bedriftsobligasjoner – som er relevant ved vurdering av om en bedriftsobligasjonsrente kan anvendes ved diskontering av pensjonsforpliktelse – skal vurderes i forhold til valutaen obligasjonene er utstedt i, ikke valutaen i utstederlandet.

Den siste presiseringen i 2012–2014-syklusen gjaldt sammenslåtte delårsrapporter etter IAS 34. Det er presisert at når et foretak gir noteinformasjon utenfor delårsregnskapet, må denne informasjonen gis i delårsrapporten som inneholder delårs-

regnskapet, og med en entydig kryssreferanse fra regnskapet slik at informasjonen er lett tilgjengelig.

2010–2012-syklusen trådte i kraft 1. juli 2014, men ikrafttredelsestidspunktet for IFRS godkjent i EU var 1. februar 2015. For de med kalenderår som regnskapsår trådte således disse presiseringene først i kraft med virkning for 2016-regnskapene. I dette prosjektet ble det presisert at verdiendringer på betingede vederlag i virksomhetssammenslutninger regnskapsført i samsvar med IFRS 3, i etterfølgende perioder skal resultatføres uavhengig av om de faller innenfor virkeområdet til IAS 39 eller ikke.

Videre ble det gjort en presisering i IFRS 8 *Driftssegmenter* som innebærer at det skal gis informasjon om skjønnet som er utøvet ved aggregering av driftssegmenter for segmentrapporteringsformål, samt at kravet om å avstemme segmenteiendeler med sum eiendeler i segmentnoten kun er påkrevd dersom denne informasjonen rapporteres internt for beslutningsformål.

Det ble også gjort enkelte presiseringer i IAS 16 og IAS 38 for å klargjøre innholdet i verdireguleringsmodellen, og virkeområdet til IAS 24 *Opplysninger om nærstående parter* ble tydeliggjort i forhold til innleide nøkkelpersoner i ledelsen.

Den siste presiseringen i 2010–2012-syklusen gjaldt IFRS 2 *Aksjebasert betaling*, og innebar en klargjøring av begrepet innvinningsbetingelser.

Selv om forbedringsprosjektene i all hovedsak reflekterer presiseringer i standardene, kan de i enkelte tilfeller lede til endringer i praksis. Enkelte av de ovennevnte presiseringene skal anvendes prospektivt, mens flertallet av dem skal anvendes retrospektivt. For nærmere informasjon om innholdet i presiseringene og de tilhørende overgangsbestemmelsene vises det til de respektive standardene.

Endringer i IFRS med virkning for 2016 – ikke godkjent av EU

IFRS 14 *Regulatoriske periodiseringsposter* trådte i kraft i 2016. Denne er ikke godkjent av EU, primært under henvisning til at dette er en bransjestandard som kun gjelder førstegangsansøgere av IFRS og er ment å være en «midlertidig» standard inntil IASB får ferdigstilt et prosjekt der regulatoriske periodiseringsposter diskuteres mer konseptuelt og prinsipielt. I norsk

sammenheng kunne muligens denne standarden vært aktuell for nettselskaper i kraftbransjen som tar i bruk IFRS for første gang. I den grad slike selskaper faller innenfor virkeområdet, ville disse kunne videreført praksisen med å balanseføre mer- og mindreinntekt, som er vanlig under god regnskapsskikk. Etter gjeldende IFRS, altså for de som ikke er førstegangsansøgere og har hatt anledning til å benytte IFRS 14, reflekteres mer- og mindreinntekt i resultatet året etter inntektsrammen som ga opphav til at mer- og mindreinntekten ble tildelt.

Tidligimplementering

I 2018 trer IFRS 15 *Inntekt fra kontrakter med kunder* og IFRS 9 *Finansielle instrumenter* i kraft. I 2019 trer IFRS 16 *Leieavtaler* i kraft. Alle disse standardene kan tidligimplementeres (tidlig anvendelse av IFRS 16 forutsetter at IFRS 15 også tidliganvendes). Ingen av disse er imidlertid godkjent av EU, og kan således foreløpig ikke tidliganvendes av norske foretak. Det er forventet at både IFRS 15 og IFRS 9 vil bli godkjent innen utgangen av 2016, og således kan det bli aktuelt med tidliganvendelse i 2016. IFRS 16 forventes ikke godkjent før i 2017, og vil således neppe kunne anvendes av norske foretak i 2016-regnskapet. Uansett, det er lite som tyder på at tidliganvendelse i 2016 er aktuelt for mange foretak.

IASB har også vedtatt endringer i IFRS 10 og IAS 28 for å fjerne en konflikt mellom de to standardene. Etter gjeldende IFRS 10 skal et nedsalg i datterselskap som leder til kontrolltap medføre gevinstberegning både på avhendet og gjenværende andel, mens en etter IAS 28 i slike transaksjoner kun skal beregne gevinst på avhendet andel. I endringsvedtaket fremgår det at gjeldende IFRS 10-krav kun skal ha anvendelse dersom datterselskapet representerer virksomhet slik dette er definert i IFRS 3, mens gjeldende IAS 28-krav får anvendelse når datterselskapet ikke driver virksomhet. Opprinnelig var denne endringen vedtatt å gjelde i 2016, men IASB har senere besluttet å utsette ikrafttredelsestidspunktet på ubestemt tid, i påvente av et mer omfattende egenkapitalmetodeprosjekt. Tidliganvendelse er likevel tillatt. Denne endringen er imidlertid ikke godkjent av EU, og mye tyder på at EU vil avvente eventuell godkjennelse til etter at det nevnte prosjektet er ferdigstilt. Uansett er det neppe tvil om at løsningen i de endrede standardene må kunne anses å

være akseptabel også under gjeldende IFRS.

Avsluttende kommentarer

Som nevnt innledningsvis er 2016 på mange måter et hvileskjær før vi får et par–tre år der store endringer skal implementeres i IFRS-regnskapene. Men ovenstående illustrerer også at det er gjort endringer som kan bety endringer i praksis for en del foretak i 2016-regnskapene. I den sammenheng er det betimelig å minne om kravene til informasjon om prinsippendringer i IAS 8 *Prinsippendringer, endringer i regnskapsestimater og feil*. Det er også viktig å være oppmerksom på at brukerne har behov for informasjon om forventet virkning av de nye standardene som ennå ikke er trådt i kraft, som for eksempel IFRS 9, IFRS 15 og IFRS 16. IAS 8 inneholder krav til informasjon om disse fremtidige prinsippendringene. I juli 2016 utga ESMA (the European Securities and Markets Authority) en anbefaling om informasjon som bør gis om IFRS 15 frem mot implementering, herunder også hvilken informasjon som forventes i 2016-regnskapene. Tilsvarende type anbefaling ga en arbeidsgruppe nedsatt av Financial Stability Board i november 2015 om IFRS 9. Disse dokumentene bør alle bruke som nyttige retningslinjer ved utarbeidelse av 2016-regnskapene.

Til slutt minnes det om at IFRIC fortløpende utgir agendabeslutninger som i mange tilfeller klargjør gjeldende standarder. Selv om disse beslutningene ikke er standarder eller tolkninger, har de i praksis en autoritativ kraft, og det er flere eksempler de siste årene på at norske selskaper har endret sin regnskapspraksis som følge av agendabeslutninger. Derfor er det sentralt å skaffe seg full innsikt i det siste års agendabeslutninger allerede ved inngangen til årsoppgjøret for 2016.