

# IFRS i 2019-regnskapet

For 2019-regnskapet vil implementering av IFRS 16 Leieavtaler representere den viktigste og mest arbeidskrevende endringen for mange norske foretak. Det er imidlertid enkelte andre endringer i IFRS-regelverket som foretakene også må ha kunnskap om. Disse omtales i denne artikkelen.



Statsautorisert revisor  
Anne-Cathrine Bernhoft  
EY

I perioder med omfattende og krevende endringer i regelverket, er det ikke unaturlig at fokuset primært rettes mot de mest sentrale endringene i IFRS. IFRS 16 representerer den mest omfattende endringen for 2019-regnskapet. I denne artikkelen omtales en del mindre endringer i IFRS-regelverket som gjelder med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2019 eller senere. IFRS 16 *Leieavtaler* omtales ikke. Det vises til egne artikler om IFRS 16 i tidligere utgaver av denne spalten og en egen artikkel i denne utgaven av bladet om praktisk implementering av IFRS 16.

## IFRIC 23 Usikre skatteposisjoner

Tolkningen om usikre skatteposisjoner (IFRIC 23) kom i 2017 og klargjør reglene for innregning og måling i IAS 12 *Inntektsskatt*, for tilfeller der det er usikkerhet med hensyn til behandlingen av skatteposisjoner. Det er verdt å merke seg at IFRIC 23 ikke gjelder for skatter og avgifter utenfor virkeområdet til IAS 12, og inneholder heller ikke bestemmelser knyttet til renter og straffegebyrer knyttet til usikre skatteposisjoner.

Tolkningen omhandler følgende problemstillinger:

### Vurderingsenheten

IFRIC 23 krever at selskapet tar stilling til om det skal vurdere den enkelte usikre skatteposisjon separat eller sammen med andre usikre skatteposi-

## 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 statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft. Hun er Associate Partner og leder for fagavdeling regnskap i EY.*

sjoner. IFRIC 23 krever at en legger til grunn den løsningen som best predikerer utfallet av usikkerheten. Dersom selskapet eksempelvis forventer at skattemyndighetene ser på flere elementer samlet i forbindelse med en skattesak, vil det være naturlig å gjøre det samme når selskapet skal innregne og måle de usikre skatteposisjonene. Vurderingen er skjønnsmessig og avhenger blant annet av hvor like sakene er og sannsynligheten for at skattemyndighetene ville vurdert posisjonene på samme måte.

### Oppdagelsesrisikoen

Begrepet oppdagelsesrisiko benyttes ofte som uttrykk for sannsynligheten for at skattemyndighetene gransker tallene som selskapet har innrapportert. I de tilfellene der skattemyndighetene har rett til å granske tallene, skal foretaket legge til grunn at de faktisk vil gjøre det. Det skal også legges til grunn at skattemyndighetene vil ha full tilgang til all relatert informasjon. Man skal med andre ord sette oppdagelsesrisikoen til 100 prosent.

### Fastsetting av skattemessig resultat, skattemessige verdier og skattesatser

Hvis et selskap anser det som sannsynlig at skattemyndighetene vil legge

selskapets vurdering til grunn, skal denne vurderingen danne grunnlaget for regnskapsføringen.

Hvis selskapet derimot vurderer at det ikke er sannsynlig at skattemyndighetene vil akseptere dets skattemessige behandling, skal selskapet estimere det beløpet som det forventer å måtte betale til skattemyndighetene. To alternative metoder for fastsettelse av estimat er aktuelle; det mest sannsynlige beløpet eller forventningsverdien. Det er krav om at man legger til grunn den metoden som best predikerer utfallet av usikkerheten.

### Etterfølgende endringer i faktum

Selskapet må oppdatere vurderingen av sannsynligheten for at selskapets behandling av skatteposisjonen aksepteres av myndighetene, og/eller effekten på estimatet som følge av usikkerheten, når faktum endres eller ny relevant informasjon blir tilgjengelig. Endringene skal håndteres som en endring i regnskapsestimater i samsvar med IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*. Nytt faktum som kommer selskapet til kunnskap etter balansedato, skal behandles i samsvar med IAS 10 *Hendelser etter balansedagen*.

### Tidlig innfrielse med negativ kompensasjon

Under IFRS 9 *Finansielle instrumenter* avhenger klassifiseringen av finansielle eiendeler som er gjeldsinstrumenter av resultatet av to tester. Den såkalte SPPI-testen (består kontantstrømmene kun av betaling av renter og hovedstol?) er sentral og bare i de tilfellene der denne testen er bestått, kan gjeldsinstrumentet måles til enten amortisert kost eller virkelig verdi med verdiendring over andre inntekter og kostnader (OCI). Hvilken av disse målemetodene som gjelder, avhenger av hvilken forretningsmodell selskapet styrer etter (test nummer to). Instrumenter som ikke består disse testene, måles til virkelig verdi med verdiendring over resultatet.

Endringen i IFRS 9 medfører at gjeldsinstrumenter som inneholder vilkår om tidlig innløsning, kan bestå SPPI-testen, uavhengig av hendelsen som fører til tidlig terminering og uavhengig av hvem av partene som betaler eller mottar en rimelig tilleggskompensasjon for tidligtermineringen. Før endringen var forståelsen av IFRS 9 at for å bestå SPPI-testen måtte kompensasjonen bli betalt av den av partene som utøvde opsjonen til å tidliginnløse (ellers ville ikke betalingen anses som en kompensasjon). Dette er nå endret, slik at også gjeldsinstrumenter med såkalt negativ kompensasjon ved tidlig innløsning kan bestå SPPI-testen og følgelig måles til enten amortisert kost eller virkelig verdi med verdiendring over OCI.

### Langsiktige interesser i TS og FKV

Endringen i IAS 28 *Investering i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet* klargjør at et foretak skal anvende IFRS 9 for innregning og måling av (andre) interesser i et tilknyttet selskap (TS) eller felleskontrollert virksomhet (FKV) som egenkapitalmetoden ikke benyttes for. Dette gjelder selv om disse interessene i substans utgjør en del av nettoinvesteringen i TS-et/FKV-et (den langsiktige investeringen).

Dette er relevant når eksempelvis Selskap A eier 40 % av de ordinære aksjene i TS-et, og i tillegg har gitt et

lån til TS-et. Selv om lånet under gitte forutsetninger anses som del av nettoinvesteringen, anvendes altså IFRS 9 (og ikke IAS 28) på dette lånet. Endringen er viktig fordi den innebærer at forventet-tap-modellen for nedskrivning etter IFRS 9, gjelder for slike langsiktige interesser. IASB har publisert et eksempel for å illustrere hvordan IAS 28 og IFRS 9 skal anvendes for denne typen langsiktige interesser.

### Endring i pensjonsordninger – oppdaterte forutsetninger

Det gjennomføres fra tid til annen endringer i avlønningsordninger som får regnskapsmessige virkninger for selskapet. For ytelsespensjonsordninger og andre langsiktige avlønningsordninger reguleres den regnskapsmessige behandlingen av planendringer, avkorting og oppgjør av IAS 19. IASB vedtok endringer i disse reglene i januar 2018.

Frem til nå har beregning av periodens pensjonskostnad og netto rentekostnad alltid vært beregnet med utgangspunkt i de aktuarmessige forutsetningene ved starten av regnskapsperioden. Det har ikke vært anledning til å benytte oppdaterte forutsetninger, selv ikke i de tilfellene der det har skjedd planendring, avkorting eller oppgjør i løpet av regnskapsåret.

IASB har nå kommet til at det ikke er riktig å se bort fra de oppdaterte forutsetningene for perioden etter endringen. De viser til at bruk av oppdaterte forutsetninger vil gi brukerne mer relevant, og følgelig mer nyttig, informasjon. IASB har derfor endret reglene på dette området.

Fra 1. januar 2019 er kravet at når man gjennomfører en endring som behandles som en planendring, avkorting eller et oppgjør, skal selskapet benytte oppdaterte forutsetninger fra endringstidspunktet. Ved beregning av periodens pensjonskostnad tas det følgelig utgangspunkt i forutsetningene som ble benyttet ved re-måling av forpliktelsen (tatt hensyn til de ytelsene som tilbys etter endringen samt planmidler etter endringen). For netto rentekostnad

legges den oppdaterte pensjonsforpliktelsen og oppdatert diskonteringsrente til grunn for beregningene.

Dersom et selskap gjennomfører en planendring fra 1. juli, betyr endringen at de oppdaterte forutsetningene anvendes ved beregning av periodens pensjonskostnad og nettorente for perioden fra 1. juli til 31. desember. For perioden før endringen benyttes forutsetningene ved begynnelsen av regnskapsåret.

Etter endringen inneholder standarden også en klargjøring av hvordan reglene for den øvre grensen for eiendelen (eiendelstaket) i IAS 19 påvirkes. Disse omtales ikke i det videre.

Endringene gjelder bare for planendringer mv. som skjer etter 1. januar 2019. Det er ikke krav om å justere den regnskapsmessige behandlingen av tidligere gjennomførte planendringer, avkortinger og oppgjør. Som følge av kravet om prospektiv anvendelse av endringene, vil foretakene sannsynligvis ikke få overgangseffekter ved implementeringen.

### Årlig forbedringsprosjekt 2015–17

Det årlige forbedringsprosjektet 2015–17 inneholder noen mindre endringer i fire ulike standarder.

IFRS 3 *Virksomhetssammenslutninger* er endret for å klargjøre at når et selskap får kontroll over en virksomhet som har vært en felleskontrollert driftsordning, så skal reglene for trinnvise kjøp i IFRS 3 anvendes. Dette innebærer blant annet at hele den tidligere eierinteressen i den felleskontrollerte driftsordningen (dvs. alle eiendeler og forpliktelser innregnet som følge av investeringen) måles til virkelig verdi på det tidspunktet selskapet får kontroll.

En investor som har hatt en investering i, men ikke felles kontroll over, en felleskontrollert ordning som anses som en virksomhet etter IFRS 3, kan gjennom transaksjoner og/eller avtaler oppnå felles kontroll over enheten. Investeringen endrer i slike tilfeller karakter. IASB har observert at det var

ulik praksis for regnskapsføring av slike overgangstilfeller og besluttet derfor å endre standarden om felleskontrollerte ordninger (IFRS 11). Endringen klargjør at det ikke skal foretas ny verdimåling av den tidligere eierinteressen i den felleskontrollerte ordningen.

Det er gjort endringer i standarden for inntektskatt, IAS 12, for å klargjøre at skatteeffektene av utbytte er nærmere knyttet til de tidligere transaksjonene

og hendelsene som skapte resultatene som kan deles ut til eierne, enn til selve utdelingen til eierne. Standarden klargjør derfor at skatteeffektene ved utdelinger/utbytte skal presenteres i henholdsvis resultat, OCI, eller egenkapitalen, i tråd med hvor de opprinnelige transaksjonene og hendelsene ble ført.

Den fjerde og siste endringen som følger av det årlige forbedringsprosjektet for 2015–17, gjelder låneutgifter som

kvalifiserer for kapitalisering etter IAS 23 *Låneutgifter*. Det er nå klart at lån som er tatt opp spesifikt med sikte på anskaffelse av en kvalifiserende eiendel, tas med som del av de generelle lånene ved beregning av kapitaliseringsgraden, når så godt som alle aktiviteter som er nødvendige for å klargjøre eiendelen for tiltenkt bruk eller salg, er fullført. Slike spesifikke låneutgifter tas med andre ord ikke med ved beregning av kapitaliseringsgraden før dette tidspunktet.

## Om Forskning og revisjon



Kyrre Kjellevoll (29) er mottaker av Revisorforeningens doktorgradsstipend og har nettopp påbegynt andre året av sin doktorgrad i revisjon og finansregnskap ved Norges Handelshøyskole. For tiden er han på forskningsopphold ved University of Alabama i Tuscaloosa (USA) der han forsker på revisjonen av virkelige verdier og bruken av verdsettelses spesialister. I denne spalten vil han presentere relevante forskningsfunn fra inn- og utland i et forsøk på å gjøre forskningen mer tilgjengelig for praktiserende revisorer.

## Bærekraftsrapportering og selskapers markedsverdi

Svært mange børsnoterte selskaper verden over rapporterer i dag for eksempel om fjorårets resultater var i tråd med rettferdig handel, satte få negative fotavtrykk på miljøet og ikke var et resultat av korrumpert atferd.

Slik informasjon om en bedrifts påvirkning på samfunnet går ofte under navnet «Environmental, Social and Governance» («ESG»)-rapportering. I tråd med at stadig flere selskaper publiserer ESG-rapporter, ser man også en økning i interessen blant forskere.

Nedenfor vil jeg drøfte to rykende ferske studier som belyser sammen-

hengen mellom slik rapportering og markedsverdien av selskaper, samt hvordan man benytter slik informasjon i praksis.

**Studie 1 – Verdien av ESG-rapporter når den offentlige samtalen endres**  
Harvard-forskeren George Serafeim, en fremtredende stemme i forskningen på bedrifters miljø- og bærekraftsrapportering, offentliggjorde nylig en studie der han undersøker sammenhengen mellom endringen i «tonen» (mer positiv eller mer negativ) på den offentlige oppfatningen av hvor godt et selskap gjør det relatert til ESG, og den faktiske rapporterte ESG-informasjonen, på selskapets markedsverdi.

## Den offentlige oppfatningen/ «Public sentiments»

Den offentlige oppfatningen («public sentiment») er her forstått som et mål på hva en stor rekke interessenter (som NGOer, bransjeanalytikere, tenketanker og media) mener om hvor godt et selskap gjør det på ESG-relaterte aktiviteter. I studiet er dette målt som en endring til mer positiv eller mer negativ oppfatning blant disse.

Vi kan tenke oss tilfeller hvor selskaper får sterk kritikk for et menneskerettsbrudd eller en korrupsjonssak i et fjerntliggende datterselskap, men samtidig har sterke ESG-tall å vise til på andre områder. Tilsvarende kan selskaper med svake ESG-tall oppleve en

# Styreplan

Maler for Aksjeselskap, Banker, Stiftelser  
Nyhet: Mal for Revisjonsselskap

www.styreplan.no

+47 406 04 475